



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10314.729115/2014-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-003.038 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente FUNDAÇÃO CARLOS CHAGAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

Ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal são causas de nulidade apenas os atos expedidos por agente incompetente ou com cerceamento de direito de defesa.

IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE IMUNIDADE. CARACTERIZAÇÃO.

Tratando-se de suspensão dos benefícios de imunidade/isenção de tributos faz-se necessário ao beneficiário o cumprimento de todos requisitos para manutenção do benefício. Verificando-se o descumprimento dos requisitos de aplicação de recursos e de desenvolvimento de atividades vinculadas ao caráter incentivo é de suspender-se o benefício no exercício em que constatado o descumprimento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto. Votaram pelas conclusões os conselheiros Lívia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin- Relatora.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia de Carli Germano, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Daniel Ribeiro Silva, Leticia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n. 02-74.441 - 10ª Turma da DRJ/BHE, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrito no Relatório do Acórdão recorrido, os fatos ocorridos até aquele momento, o adoto em parte, naquilo que interessa para a solução do litígio:

Contra o Contribuinte em epígrafe foi expedido o Ato Declaratório Executivo nº 51, de 17 de dezembro de 2014, que declarou suspenso o gozo da imunidade tributária do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e de isenção das seguintes Contribuições Sociais: Contribuição sobre o lucro líquido – CSLL, PIS, Cofins e Contribuições Previdenciárias.

A suspensão decorreu da inobservância dos requisitos legais de que trata o art. 14, incisos I e II da Lei nº 5.172/1966, conforme dispõe o § 3º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

A referida suspensão foi decorrente procedimento fiscal, cujo termo de início foi o contribuinte cientificado em 12 de agosto de 2013, em razão do MPF nº 08.1.90.00-2013-0668-0. Em meio ao procedimento, foram publicadas as Portarias MF nº 512, de 02/10/2013 e RFB nº 1.403, de 03/10/2013, referentes à reestruturação das unidades da RFB no Município de São Paulo, com a criação da Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior e Indústria – DELEX. Com isso, o mencionado MPF foi substituído pelo MPF nº 08.1.65.00-2014-00384-4, cuja ciência ocorreu em 25/03/2014.

Em 01/10/2014, a Autoridade Fiscal elaborou “Notificação Fiscal de Suspensão da Imunidade” onde expôs as razões de fato e de direito que ensejaram a suspensão do benefício fiscal, cuja ciência pelo contribuinte ocorreu em 10/10/2014, por via postal.

Em 06/11/2014, a Fundação Carlos Chagas protocolou sua manifestação sob o título Alegações e Provas (DOC.02), cujos itens foram analisados pela autoridade fiscal, conforme fls. 33 a 35, que concluiu que a sua conduta operacional não corresponde às das entidades sem fins lucrativos e que não desenvolve majoritariamente a função social de pesquisa e educação, que descumpriu, durante o ano-calendário de 2010, o disposto no art. 14, incisos I e II da Lei nº 5.172, de 1966

– Código Tributário Nacional (CTN), sendo aplicável a suspensão do gozo da imunidade tributária do IRPJ, nos termos do art. 14, § 1º do CTN combinado com o art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996 e a suspensão da isenção das seguintes contribuições Cofins, CSLL, Pis e Contribuições Previdenciárias. Assim, propôs o encaminhamento do processo ao Sr. Delegado da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior – DELEX, em São Paulo, com recomendação de decisão e publicação de Ato Declaratório Executivo para suspensão da imunidade do IRPJ e da isenção das seguintes contribuições Cofins, CSLL, Pis e Contribuições Previdenciárias.

A Autoridade Fiscal elaborou “Termo de Informação Fiscal – Suspensão de Imunidade”, datado em 10/12/2014, processo controlado pelo COMPROT nº 10.314.729.115/2014-11, onde expôs os fatos que ensejaram a proposta de suspensão do gozo da imunidade tributária e da isenção da CSLL, PIS e Cofins, com base no art. 170 do RIR/99, §§1º e 2º, e que se relacionam com a distribuição disfarçada identificada por meio da remuneração de diversas empresas, cujo sócio de uma delas era a cônjuge do ex-Diretor Presidente e Fundador da Fundação Carlos Chagas, Senhor Rubens Murillo Marques. O sócio da outra empresa era cunhado do ex-Diretor, que também era Diretor de Tecnologia da Informação da Fundação Carlos Chagas. A terceira empresa identificada tinha como sócio o próprio Diretor-Presidente da entidade, Senhor Fernando Calza de Salles.

A Autoridade Fiscal, relatou, ainda, que as atividades desempenhadas pelo contribuinte não se coadunavam com aquelas relativas às entidades beneficentes de assistência social e educação. Constatou que a quase totalidade dos gastos foram destinados para atividades não relacionadas com as finalidades imunes da entidade, que as contas de receita demonstram superávit infimamente destinados às suas finalidades de pesquisa e educação, que o valor de R\$ 79.220.380,74 era proveniente de rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras no Brasil e no exterior de renda fixa ou de renda variável ou rendimentos com dollar/outro; que o valor da conta 3.3.01.01.0004-1 – Rendimentos Dollar/Outro somaram R\$ 8.768.818,97; que de um Ativo de R\$ 1.113.319.794,20 a contribuinte destinou, em 2010, R\$ 977.829.988,78 para Aplicações Financeiras; que a Fundação apresentou R\$ 12.681.719,68 de receita de locação de imóveis e R\$ 1.043.253,86 como receitas eventuais e que sua receita operacional somou R\$ 45.089.988,67 proveniente de receita de concursos, gráfica e recuperação de despesas e que o valor da receita de pesquisa educacional e educação, que seria atividade imune, soma R\$ 2.472.137,00; que sua atividade operacional é a aplicação de concursos e vestibulares, com fins lucrativos e que o destino do seu superávit é o mercado financeiro e a compra de imobilizado para locação.

Consignou, ainda:

Que a entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, pois tudo é reinvestido em mercado financeiro, com menos de 1% de seus ativos aplicados nas atividades classificadas como imunes.

Que em 2010 a Fundação tinha como atividades principais a gestão de aplicações financeiras (inclusive no exterior), a locação de imóveis e venda de preparação de concursos.

O Delegado da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior – DELEX, em São Paulo, expediu o Ato Declaratório Executivo nº 51, de 17 de dezembro de 2014, conforme proposta da autoridade fiscal.

O contribuinte apresentou impugnação, em 21/01/2015, contra o Ato Declaratório Executivo nº 51, de 2014, alegando, em síntese:

1. Que o ADE nº 51/2014 é nulo, por falta de fundamentação, pois considerou que o mesmo não possuía fundamentação ou motivação e que estava em desacordo com os arts. 48 e 50, I e VII da Lei nº 9.784, de 1999. Acrescenta que a motivação deve ser explícita, clara e congruente, não podendo ser considerada válida a concordância com fundamentos de anteriores informações quando elas sejam insuficientes e/ou omissas para embasar a penalidade, conforme art. 51, § 1º, do art. 51 da Lei nº 9.784/1999;

2. Que o ADE nº 51/2014 é nulo, por inobservância do contraditório, sob o argumento de que a impugnante não teve oportunidade de manifestar-se sobre a análise da autoridade fiscal realizada nas “Alegações e provas” apresentadas pela contribuinte, após a lavratura da Notificação de Suspensão de Imunidade;

3. Que o ADE nº 51/2014 é nulo, por ter sido praticado por autoridade incompetente. Argumenta que as atribuições da DELEX estão definidas no art. 302, inciso VII da Portaria MF nº 203, de 14/05/2012 e que a fiscalização realizada não envolve questões de Comércio Exterior e nem de Indústria. Alega, ainda, que a referida portaria é de duvidosa legalidade por não estabelecer com clareza as atribuições da DELEX, em seu art. 227;

4. Que o ADE nº 51/2014 é nulo, por inobservância do devido processo legal, sob a alegação de que o art. 14 da Lei nº 9.532, de 1997, que dá embasamento à ação fiscal está com sua eficácia suspensa por determinação do Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802-3-DF. Por consequência, o art. 32 da Lei nº 9.460, de 1996.

5. Que o ADE nº 51/2014 é nulo, por ausência de lei complementar regulando a matéria, pois argumenta que o art. 146, inciso II da CF/88 dispõe que cabe a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e no inciso III estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária;

Mérito

Quanto ao mérito, a impugnante contesta os seguintes motivos apontados pela Autoridade Fiscal:

1 – Distribuição disfarçada de lucro (DDL): alega que não ficou caracterizada a DDL, pois esta pressupõe a realização, com pessoa ligada, de negócio em condições de favorecimento. Defende que no caso os negócios foram realizados em condições comutativas e que somente um exame técnico judicial poderia embasar a acusação. Argumenta que pela natureza da entidade (sem fins lucrativos) não há que se falar em lucro e o superávit, quando ocorrer, será revertido em sua conta patrimonial ou fundo específico para a manutenção e desenvolvimento de seus objetivos estatutários. Nesse sentido, afirma que a caracterização da DDL se deu por mera presunção, pois “as pessoas “ligadas” à pessoa jurídica são: o cônjuge e o parentesco até 3º grau, inclusive afins. As hipóteses, dentre outras, expressamente, previstas no RIR (art.464), são: i) pagamentos de serviços de assistência técnica no montante que excede notoriamente o valor de mercado; ii) realização de negócios em condições de favorecimento como condições mais vantajosas do que com outras do mercado.” Ocorre que, nas hipóteses apontadas na Notificação Fiscal, ficou provado que todo esse relacionamento operacional da Fundação Carlos Chagas com essas pessoas jurídicas foi realizado, exclusivamente, e por imprescindível necessidade, no interesse da própria Fundação, em condições estritamente comutativas, ou ainda em que esta Entidade contrataria com terceiros. Enfim, tudo em conformidade com o § 3º, do art. 464, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Nº 3.000 de 26/03/1999).

Para cada uma das sociedades com negócios com a impugnante, foram apresentados os seguintes argumentos:

b) IMPRESS CAPTAÇÃO DE IMPRESSÕES DIGITAIS IMP.EXP. LTDA

Afirma que a autoridade fiscal confundiu a Presidência da Fundação, dotada de funções típicas de direção, com a Presidência de Honra, esta sem qualquer atribuição diretiva, mas apenas, e estritamente, honorífica. Nesse sentido, defende que não importa que o Prof. Rubens Murillo Marques tivesse sido Presidente da Fundação no período do contrato com a IMPRESS (anos de 1995 a 2010), uma vez que a apuração está focada no ano calendário 2010 e o Prof. Rubens afastou-se da presidência da entidade no ano de 2009.

Dessa forma, não haveria qualquer impedimento de que a sócia da IMPRESS e esposa do Presidente de Honra, Sra. Vera Lúcia Richter, preste serviços à Fundação e que:

essa empresa presta relevantes serviços à Entidade fundacional, especialmente, na captação de impressões digitais dos candidatos aos concursos públicos, assegurando idoneidade e segurança dos certames e a garantia de que não ocorram fraudes.

Referido contrato teve início no ano de 1995 (doc. 07), tendo sido renovado em 2008, em vigor no ano de 2010 (doc. 08).

Trata-se de serviço prestado de natureza única, gozando de notoriedade na atuação em concursos públicos em geral, e com exclusividade, tendo em vista o sigilo imprescindível a esses certames (doc. 08).

Ademais, é irrelevante ser irmã do Diretor de Tecnologia da Informação da Fundação Carlos Chagas, visto serem a IMPRESS e a W.G. empresas independentes, com atuações imprescindíveis nas atividades da Fundação, notadamente o sigilo e a confiança, próprios dos concursos.

Por fim, a IMPRESS é:

prestadora de serviços que detém direitos de exclusividade sobre a utilização dos kits:1

prestadora de serviços contratuais com diversas empresas que não a Fundação Carlos Chagas;

o curriculum vitae da sócia da IMPRESS demonstra, seja pela sua formação acadêmica, seja pelos cargos exercidos, liame de misteres relacionados à atividade de prestadora de serviços;

não há ligação tributária entre a Fundação e a IMPRESS.

o serviço não foi prestado por preço superior ao valor de mercado.

Alega, ainda, que:

Os documentos apresentados com a defesa retiraram o caráter de sequencialidade das notas fiscais, uma vez que foram também emitidas para outras entidades que não a Fundação Carlos Chagas. Ademais, a quantidade de notas em relação à Fundação Carlos Chagas explica-se pelo maior volume de concursos públicos executados por essa entidade durante o ano- calendário 2010.

Anote-se, também, que a relação de notas fiscais da IMPRESS juntada com a defesa (doc. 09) demonstra que o preço do serviço é perfeitamente razoável e compatível com o do mercado, e ainda, ter ocorrido comprovada e efetiva prestação de serviços à Fundação Carlos Chagas por parte da IMPRESS.

É importante reiterar que, nesse ano de 2010, as notas fiscais destinadas a IMPRESS, ocorreram em grande número tendo em vista a quantidade de concursos públicos realizados pela Fundação nesse período. Mesmo assim, ficou provado que os preços cobrados pela IMPRESS são perfeitamente compatíveis com os do mercado ou em que a Fundação contrataria com terceiros. E mais, o contrato demonstra inexistirem quaisquer condições vantajosas à referida empresa ou a pessoa eventualmente considerada ligada.

C) W.G. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA.

Trata-se de empresa prestadora de serviços de informática que desde o mês de novembro do ano de 1998 vem atuando junto à Fundação Carlos Chagas, como se verifica dos documentos anexados com a defesa (doc. 10), através de contratos com objetos diversos dentro do sistema de modernização e informatização da Fundação Carlos Chagas (doc. 11).

A W.G. foi assim contratada porque não havia técnicos especializados nessa área, e, especialmente, de total confiança, em razão do processamento de considerável número de concursos públicos.

O programa objeto desse contrato deveria ser implantado em módulos no prazo de vinte e quatro meses (de 01.08.2008 até 31.07.2010), sendo que a empresa W.G., além de ser imprescindível à FCC, é remunerada a preços compatíveis com os do mercado como se observa dos documentos juntados (doc. 14 e 15).

Por outro lado, o Sr. Luis Octávio Richten tomou posse das funções de Diretor de Tecnologia da Informação da Fundação Carlos Chagas apenas em 31.05.2011. em razão desse cargo ter sido criado em 2.010, sendo que, atualmente, não faz mais parte da Diretoria, em razão de seu afastamento definitivo da Fundação.

E bem de ver, ainda, que como foi documentalmente comprovado, os preços cobrados pela W.G. são compatíveis com os do mercado ou em que a Fundação contrataria com terceiros, sendo que o contrato demonstra inexistirem quaisquer condições vantajosas à referida empresa ou a pessoa eventualmente considerada ligada.

Ademais, não importa que sua irmã seja sócia proprietária da IMPRESS, porquanto, repita-se, são empresas independentes atuando em áreas completamente diferentes. Veja-se que não foi efetuado nenhum pagamento pela WG, quer em relação à pessoa física Sra. Vera Lúcia Richter, quer à pessoa jurídica IMPRESS, o que, por si só, descaracterizaria qualquer distribuição disfarçada de lucros.

Deve ser consignado que, objetivando a segurança e o sigilo do processamento dos concursos públicos, os empregados da WG prestam os respectivos serviços somente nas dependências da Fundação e estando impedidos de trabalhar para outras empresas.

Anote-se, também, não haver qualquer exclusividade por parte da WG, podendo a Fundação Carlos Chagas negociar e/ou contratar com outras empresas serviços similares ao objeto desse contrato.

É necessário lembrar que a seqüencialidade de notas fiscais de ns. 73 a 91 referem-se ao grande número de concursos públicos realizados pela Fundação

Carlos Chagas naquele período, e, especialmente, a atividade dessa empresa da qual se exige confiança total e sigilo absoluto em razão do processamento desses concursos.

D) FREIRE E ADVOGADOS ASSOCIADOS

Os serviços prestados pelo escritório de advocacia Freire e Advogados Associados, agora sob a razão social Calza e Salles Advogados Associados, para a Fundação Carlos Chagas, aliás, de há muitos anos, caracterizam-se como de liberdade profissional, independentes e de acordo com uma profissão regulamentada por lei.

Não havia qualquer impedimento para que o Diretor Presidente da Fundação Carlos Chagas, Sr. Fernando Calza de Salles Freire, no ano calendário de 2010, fosse integrante daquele escritório de advocacia, ainda que com simbólica ou por ser titular de apenas 1 (uma) quota, no valor de R\$ 1,00 (um real). No mesmo ano de 2010, a sociedade foi alterada para que a administração dos negócios sociais coubesse exclusivamente ao sócio Sr Luis Salles Freire.

Ademais, há clara diferença entre as funções próprias de Diretor Presidente da Fundação com a advocacia. O que a norma legal veda é a remuneração daquele que exerce as atividades de diretor dessa pessoa jurídica por sua natureza em razão das atribuições inerentes a esse cargo de direção. Entretanto, não é vedada a atividade profissional, embora exercida no desempenho da função de Diretor Presidente, que exija habilitação profissional, conhecimento específico e titulação necessária para essa finalidade, na forma das leis que regem, por exemplo, a profissão de advogado.

Confira-se a respeito o Código de Ética e Disciplina da Ordem dos Advogados do Brasil, ao dispor no seu art.2º. Parágrafo Único, inc. VIII que o advogado deve abster-se de:

- a) utilizar de influência indevida, em seu benefício ou do cliente; b) patrocinar interesses ligados a outras atividades estranhas à advocacia, em que também atue;
- c) vincular o seu nome a empreendimentos de cunho manifestamente duvidoso;
- d) emprestar concurso aos que atentem contra a ética, a moral, a honestidade e a dignidade da pessoa humana;
- e) entender-se diretamente com a parte adversa que tenha patrono constituído, sem o assentimento deste.

Nada foi mencionado sobre o exercício de Diretor Presidente de uma entidade e sua atuação como advogado. No art. 4o desse mesmo Estatuto consta que: "O advogado vinculado ao cliente ou constituinte, mediante relação impregatícia ou por contrato de prestação permanente de serviços, integrante de departamento jurídico, ou órgão de assessoria jurídica, público ou privado, deve zelar pela sua liberdade e independência".

Portanto, o Código de Ética não limita o Advogado em seu múnus publico em situações como as mencionadas neste processo administrativo, ou seja, o exercício também do cargo de Diretor Presidente da Fundação, em razão da enorme diferença de funções.

Além disso, os pagamentos feitos pela Fundação a esse escritório de advocacia são compatíveis com parâmetros fixados pelas tabelas de honorários da

Ordem dos Advogados Brasil e foram realizados para uma pessoa jurídica Freire e Advogados Associados, inexistindo qualquer associação ou ligação com a Fundação Carlos Chagas.

Por outro lado ficou demonstrado que não só este escritório de advocacia (especializado em questões tributárias e trabalhistas) prestou serviços à Fundação Carlos Chagas, mas inúmeros outros, inclusive de vários Estados da Federação. Portanto, também aqui não a falar em distribuição disfarçada de lucros.

E) Atividades estatutárias da Fundação Carlos Chagas e as entidades beneficentes de Assistência Social

Alega que a autoridade fiscal equivocou-se quando considerou que as aplicações financeiras não se coadunariam com atividades de entidades beneficentes e de assistência social, pois de acordo com o art.7º, letras "a" a "d" do Estatuto fundacional, os recursos da Fundação Carlos Chagas são constituídos por:

- a) doações, legados, subvenções, auxílios, contribuições de qualquer origem ou espécie;
- b) produto de operações de crédito com títulos públicos ou particulares;
- c) rendas advindas de seu patrimônio; e
- d) rendas que, sob qualquer rubrica ou título venham a ser auferidas por ela ou pelas entidades mantidas.

Nessa linha, considera que não teria sentido o patrimônio líquido da entidade ficar imobilizado e ser corroído pela inflação, sendo, imprescindível a gestão financeira realizada, para que possa atender seus objetivos e em consonância com a eficiência, que é um dos princípios constitucionais que regem a Administração Pública.

F) Rendimentos e ganhos de capital

Contra a alegação da autoridade fiscal de que grande parte dos recursos da entidade viriam de “rendimentos e ganhos de capital”, decorrentes de aplicações financeiras no Brasil e no exterior, e da atividade operacional de aplicação de concursos com fins lucrativos, defende, a impugnante, que o estatuto assegura a possibilidade de se obter rendimentos do produto de aplicações financeiras, também respaldado pela jurisprudência dos Tribunais e cita trecho da decisão do Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 749.009-São Paulo, do Ministro LUIZ Fux, verbis:

"4 imposição tributária também estaria tributando o patrimônio da entidade, o que é vedado pela Constituição Federal, porquanto as aplicações financeiras não têm a finalidade de auferir lucros, mas sim de resguardar o patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação"

Alega, ainda, que “sendo um dos objetivos da Fundação Carlos Chagas a organização e execução de concursos públicos e de outros processos seletivos para instituições públicas ou particulares, a Fundação está cumprindo, regularmente, mais uma de suas finalidades, como se verifica do art. 2º, letra "f" do estatuto, cuja receita sempre retornou à conta patrimonial da Entidade para o cumprimento dos demais objetivos fundacionais e para as despesas operacionais (material e pessoal), aliás, significativas como demonstram o balanço patrimonial da Entidade e os documentos já enviados à Receita Federal.”

Segue argumentando que a autoridade fiscal confunde atividade meio com atividade fim ao considerar que a atividade operacional da entidade é a aplicação de concursos e vestibulares, com fins lucrativos e que tal conclusão contraria o

Relatório da Superintendência de Educação e Pesquisa (doc. 22), chamando a atenção para o fato de que o ativo e o patrimônio da entidade foi amealhado ao longo de 50 anos.

Sobre as atividades desenvolvidas, esclarece:

Com efeito, no ano de 2010, essa Superintendência deu continuidade ao processo de consolidação da reforma administrativa iniciada no ano anterior. Os Projetos Especiais e de Formação foram voltados mais para a ação e intervenção social.

Nesse ano foram concluídos vários projetos de grande porte, resultando em seminários, divulgação de relatórios de pesquisa, produção de artigos, lançamento de livro e coletâneas. Além disso, iniciaram-se novos projetos em tema relevantes na área educacional.

A mesma Superintendência de Educação e Pesquisa teve um aumento da procura de estágios pós-doutorais. Implantou o Núcleo Edu@SciELO destinado à divulgação de periódicos qualificados na área de Educação em sistema online.

Dentre os projetos especiais destaca-se: o Programa Internacional de Bolsas de Pós-Graduação (IFP), realizado com a Fundação Ford. Foi criado o Núcleo de Estudos em Avaliação – NEA, cuja meta é o campo da avaliação educacional. Nos demais

eixos, a atividade de pesquisa foi destinada ao desenvolvimento de projetos de vulto, com abrangência nacional. Em razão desse aumento na área de pesquisa foi necessária a contratação de pesquisadores.

Os projetos mais abrangentes contaram com a parceria e apoios significativos como o Ministério da Educação, do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), FAPESP, CNPq, Fundação Ford, Fundação Victor Civita, UNESCO, Instituto Ayrton Senna, Grupo Positivo, Intel, SICREDI (Sistema de Crédito Cooperativo), entre outros. Outras parcerias com a avaliação do Programa "A União Faz a Vida". E mais, assuntos relevantes sobre a formação de professores, bem como os resultados dos estudos sobre a qualidade da educação infantil.

G) Patrimônio da Fundação e a Aplicação de seus recursos

Contra a constatação da autoridade fiscal de que o superávit não foi investido "integralmente" nas finalidades estatutárias da FCC, mas sim em aplicações financeiras e em imóveis, defende, a impugnante, que a entidade é pessoa jurídica caracterizada pela destinação de um patrimônio ao alcance de específicos objetivos de interesse social e que é essencial que as fundações adotem meios que visem à preservação de seu patrimônio, sendo recomendável que se constitua um fundo patrimonial e um fundo de reserva técnica para que atenda a essa finalidade principal, que é a preservação e manutenção da própria fundação, por meio da preservação de seu patrimônio. Cita doutrina nesse sentido:

"A preservação do patrimônio fundacional, por meio desses fundos, é compromisso dos administradores com a longevidade e perenidade das ações da fundação". Nesse sentido, JOSÉ EDUARDO SABÓ PAES, in "Fundação, Associações e Entidades de Interesse Social, Ed. Forense, 8a. Edição, 2013, págs. 354, que anota outros entendimentos de consagrados tributaristas, abaixo descritos (cf. op. Cit. pág.825).

"Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção de seus objetivos institucionais", Nesse sentido, HUGO DE BRITO MACHADO, IN "Curso de Direito Tributário, 13ª. Ed. Ed. Malheiros, 1998, p. 199.

"Havendo sobras financeiras, cabe ao bom administrador tomar todas as medidas necessárias para a sua multiplicação, empregando-as em aplicações financeiras ou investimentos correlatos até que se obtenham recursos suficientes para que possa progredir, ampliando-se suas instalações, sem os quais, defende-se, não haveria como formar as reservas capazes de manter o equilíbrio financeiro das entidades de educação, facilitando assim o pleno atingimento de seus fins". Nesse sentido, ROQUE ANTONIO CARRVA, In "Curso de Direito Constitucional Tributário", Ed. Malheiros, 5ª. Ed. S.P. pág. 742-745.

Argumenta, ainda, que "em relação à aplicação de seus recursos em imóveis, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que "a imunidade constitucional deve abranger os imóveis relacionados a sua finalidade e funcionamento. Além, disso, o Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando as regras atinentes à imunidade, de modo a estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitários, em homenagem aos intentos protetivos pretendidos pelo constituinte originário" (AG.REG. no Agravo de Instrumento 746.263 -Minas Gerais -Ministro DIAS TOFFOLI)."

Defende que "no que diz respeito um imóvel rural, pertencente à Fundação Carlos Chagas, trata-se de ativo imobilizado que, embora arrendado, se apresenta em potencial para oportunas atividades da Entidade, sendo também lastro de segurança para a sua conta patrimonial." Cita jurisprudência do STF no sentido de que o fato de imóvel estar alugado não retira o caráter de bem destinado à filantropia, desde que os aluguéis sejam aplicados nas atividades essenciais de tais entidades.

Assim, conclui "que os recursos da Fundação sempre foram aplicados na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais como pode ser verificado nos Relatórios das Atividades Financeiras e da Superintendência das Atividades de Pesquisa (doe. 22 e 23) e sempre com ciência e prestando contas ao Ministério Público por sua Promotoria de Justiça de Fundações, a qual nunca teve qualquer dúvida ou questionamento a respeito da conta patrimonial da Fundação Carlos Chagas."

H) O superávit da fundação e sua destinação

A impugnante afirma que segundo autoridade fiscal o superávit da Fundação teria sido aplicado apenas em aplicações financeiras, imóveis e venda da preparação de concursos, mas que houve equívoco por parte do fisco, que confunde a atividade fim com a atividade meio. Alega que:

Ocorre que o superávit da Fundação sempre foi destinado integralmente à manutenção de desenvolvimento de seus objetivos como demonstra o balanço patrimonial, seja na despesa operacional ou em suas finalidades, sendo irrelevante a eventual desproporção apontada pela Sra. Auditora.

A par disso, não pode o Fisco procurar assumir ou interferir na gestão patrimonial da Fundação Carlos Chagas com críticas a respeito de suas atividades.

É por demais danosa a interferência da Receita Federal a respeito da aplicação dos recursos da Fundação, uma vez que se trata de uma situação interna corporis da entidade e porque restou comprovado ser uma gestão patrimonial saudável quanto à

proteção desse patrimônio, aliás, adquirido num extenso período de cinquenta anos, e não da noite para o dia, e que será, sem dúvida revertido para os serviços e finalidades estatutárias, colocando-os, como sempre o fez, à disposição da população em geral, e em caráter complementar às atividades do Estado, despida assim de fins lucrativos.

Argumenta que o art. 170, § 3º, inciso II do RIR, de 1999, inova ao exigir a aplicação integral dos recursos na manutenção dos seus objetivos sociais, pois o CTN apresenta redação diversa em seu art. 14, inciso II, ou seja, de aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais. Desenvolve:

O termo "integralmente", do CTN tem por objetivo que os recursos sejam aplicados integralmente no país, vedando-se a aplicação desses recursos no Exterior. Entretanto o RIR inovou esse dispositivo do CTN utilizando o termo "integralmente", não para o País, mas para que os recursos sejam aplicados em sua totalidade na manutenção dos seus objetivos sociais.

É certo que os recursos da Fundação, objeto de sua conta patrimonial (v. art. 6o do Estatuto da Fundação) serão aplicados em sua totalidade na manutenção dos seus objetivos sociais, porém no momento adequado ou conveniente para a Entidade, em consonância com sua gestão patrimonial e projetos futuros, especialmente o eventual expansão e/ou modernização do órgão.

O RIR criou figuras ou situações que o CTN e nem Constituição previram, especialmente quanto à aplicação integral dos recursos, não ficando claro se seria no ano calendário, nos exercícios subsequentes ou em data indeterminada. A criação de situações novas e limitativas ao poder de tributar, como se encontra no imposto de renda devem ser objeto, repita-se se lei complementar e não de decreto, como ficou consignado no início dessa impugnação.

Mesmo assim, e apenas para argumentar, a Fundação Carlos Chagas não aplicou integralmente seus recursos no ano calendário porque não era prioridade ou conveniência da Instituição utilizar sua conta patrimonial naquele momento.

Estava e está constituindo caixa e acumulando recursos para serem empregados em suas finalidades educacionais, através de pro^o de considerável relevância envolvendo sua expansão, modernização e criação de uma universidade, ou até projeto correlato e grande envergadura.

Assim, além de ser totalmente ilegal e descabida a pretensão do FISCO de interferir nas questões interna corporis da Fundação, ilegal e descabida também é a afirmativa de que a entidade deve, no exercício, investir em suas finalidades tudo que arrecada.

Se até a aquisição da casa própria pela pessoa física exige economia, poupança e constituição de patrimônio, que dirá um empreendimento de vulto na área educacional, por parte de entidade sem fins lucrativos e que há décadas se dedica às atividades sociais para as quais foi criada, com administração austera e eficiente, que gerou, ao longo dos anos, expressivo patrimônio, do qual a sociedade como um todo será a destinatária.

A criação de uma universidade, instituto, entidade de pós-graduação ou de outro empreendimento correlato exige, além de inúmeras outras providências, a aquisição ou locação de prédios, instalações adequadas, mobiliário, informatização, laboratório, contratação de professores e de pessoal especializado.

Tal empreendimento jamais será exequível se todos os recursos amealhados pela entidade fossem gastos no mesmo exercício, como quer a Douta Auditora Fiscal.

Há manifesta e evidente necessidade de capitalização, de forma a He poupança, de constituição de patrimônio compatível com a grandiosidade do empreendimento.

(...)

Não há qualquer problema em adiar a aplicação dos recursos da Fundação uma vez que se trata de uma conta patrimonial que não pode ser utilizada, senão para suas finalidades e para o aumento de seu patrimônio, objetivando propostas sociais e educacionais arrojadas, que requerem, como já se demonstrou, consideráveis recursos financeiros.

Do pedido

Requer que:

1 – as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência do crédito tributário sejam reunidas em um único processo;

2 – seja tornado sem efeito o ADE nº 51/2014, com o restabelecimento da Imunidade Constitucional Tributária;

Da Diligência

Por meio da Resolução nº 02-001.994, de 21 de dezembro de 2015, (fls. 19429 a 19434) a 10ª Turma da DRJ Belo Horizonte converteu em diligência o julgamento do processo em razão de não terem sido identificados nos autos dos processos nº 10314.720043/2015-10 e 10314.729115/2010-11, os elementos que levaram a Autoridade Fiscal a concluir que os valores praticados pelas empresas citadas eram superiores ao de mercado e por não terem sido identificadas as provas do exercício da gerência do Senhor Rubens Murillo Marques, Presidente de Honra da entidade, no ano-calendário 2010. Assim, os autos retornaram à DRF de origem, no intuito de que a Autoridade Fiscal esclarecer tais fatos, indicando os elementos comprobatórios.

Com relação ao crédito tributário constituído, a diligência foi determinada para:

1 – que a autoridade fiscal confirme se a não dedução da Cofins, na apuração do lucro real, observou o disposto na Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º;

2 – que a autoridade fiscal esclareça os motivos para não ter concedido os créditos na apuração do PIS e da Cofins e analise os créditos devidos ao contribuinte, reapurando a base de cálculo das referidas contribuições;

3 – intime a impugnante para justificar as diferenças das contas de nº 3.3, 3.4, 5.1 e 5.2, no mês de dezembro de 2010, por meio de relatório descritivo dos fatos que as ensejaram, acompanhado das provas, se for o caso, as quais deverão estar relacionadas no relatório com indicação dos números das folhas/documentos do processo. As considerações apresentadas pelo contribuinte deverão ser analisadas pela autoridade fiscal;

4 – intime a impugnante para apresentar o “projeto de considerável relevância envolvendo sua expansão, modernização e criação de uma universidade, ou até projeto correlato de grande envergadura”, que foi citado para justificar a constituição

de caixa e acúmulo de recursos para serem empregados em suas finalidades educacionais.

Nas fls. 833 a 914 foram anexadas as principais peças relacionadas com a diligência mencionada e que também relacionam-se com este processo. As demais peças podem ser consultadas no processo 10314.720043/2015-10, que segue apenso a este.

Quanto às provas do exercício da gerência pelo Senhor Rubens Murillo Marques, Presidente de Honra da entidade, no ano-calendário 2010, pontuou que ele é “fundador da Fundação Carlos Chagas, sendo parte da gerência da instituição desde então, com cargos de Diretor Presidente até 2009, período já de vigência do contrato com a IMPRESS desde a abertura desta empresa. O faturamento da IMPRESS foi, em 2010 e sempre, quase que suportado pela Carlos Chagas. Confirmando também que as Notas Fiscais da IMPRESS são sequenciais durante todo o ano de 2010 indo do número 54 a 158, totalizando o montante de R\$ 1.774.957,95.”

O Dr. Rubens Murilo Marques é um dos proprietários de fato desta empresa nomeada como fundação; sendo membro do Conselho no ano em questão, por conseguinte influenciando na sua gerência e recendo seus lucros como qualquer sócio de empresa lucrativa, sendo ele gerente ou não. Repito que: os contratos da IMPRESS foram firmados ainda no decorrer de sua gestão.

3. Somada a IMPRESS temos outra empresa da Carlos Chagas, a CONSTAT CONSULTORIA SC LTDA CNJP 62.281.829/0001-67, recebendo valores da Fundação Carlos Chagas, em 2010. Em pesquisa aos sistemas da SRP, comprovou-se que a citada empresa pertence ao próprio Sr. Rubens Murillo Marques, assim mais uma prestadora, também, representa forma de distribuição de lucros da Fundação Carlos Chagas.

4. Acrescento que, o relatório da Suspensão, apresenta os outros dirigentes formalmente constantes dos Estatutos de 2010, proprietários de empresas prestadoras que recebiam remuneração/distribuição de lucros através destas.

5. Para comprovação final e facilitação de entendimento das relações entre os fundadores, os dirigentes e as empresas prestadoras procedi com seu mapeamento no Grafo de Relacionamento da Fundação Carlos Chagas (DOC.I) e do Grafo de Relacionamento do Sr. Rubens Murillo Marques/Sr. Ricardo Iglesias-Diretor da Fundação Carlos Chagas (DOC.II)

6. Estes grafos seguem amparados do resumo das relações/participações que espelham serem as grandes prestadoras da fundação pertencentes de fato, ou através de parentes, aos seus gestores.

7. Como no caso da IMPRESS, os diretores da Carlos Chagas ou pessoas ligadas, que é o ramo a eles criam empresas para serem fornecedoras da instituição, com a contratação desses serviços recebem suas remunerações. A proprietária da IMPRESS tem seu currículo na área de Linguística, Letras e Artes, em nada atuando em tecnologia que é o ramo da IMPRESS.

A diligência fiscal foi encerrada no dia 29/06/2017, e a impugnante foi cientificada do seu conteúdo no mesmo dia.

No dia 27/07/2017, por meio de solicitação de juntada, a impugnante se manifestou sobre o Relatório Fiscal da diligência, cuja síntese apresenta-se a seguir:

Dos valores praticados pelas empresas compatíveis com os do mercado

A impugnante pontuou que a Autoridade Fiscal deixou de se manifestar sobre a letra “a” da diligência, ou seja, sobre os elementos que levaram a Autoridade Fiscal a concluir que os valores praticados pelas empresas citadas eram superiores ao de mercado.

Informou que, apesar disso, demonstrou que os valores praticados pelas empresas Impress Captação de Impressões Digitais Ltda., W.G. Serviços de Informática Ltda. e Freire Advogados Associados sempre foram compatíveis com os praticados pelo mercado, sendo que as atividades da Impress eram de tecnologia e metodologia próprias e entende que ficou excluída a presunção da distribuição disfarçada de lucros, por força do art. 464, § 3º do RIR/99.

Das funções do Sr. Rubens Murillo Marques na Fundação Carlos Chagas

Alega que ficou amplamente provado na impugnação da contribuinte, o Sr. Rubens Murillo Marques, afastou-se do cargo de Diretor-Presidente no final do ano de 2009 e que não mais exerceu qualquer função diretiva, de gestão ou decisória no ano de 2010 e nos períodos subsequentes, até a presente data.

Da análise dos dados

Da Impress Captação de Impressões Digitais Ltda

Entende que não há que se falar em remuneração disfarçada pelo fato da Sra. Vera Lucia Richter ter sido sócia-proprietária dessa empresa, cônjuge do Sr. Rubens Murillo Marques, uma vez que ele não mais exercia qualquer cargo executivo na Fundação e que o título de Presidente de Honra não se confunde com as funções de Diretor-Presidente da entidade ou de qualquer outra Direção.

Refuta a afirmação da Autoridade Autuante de que o Senhor Rubens Murillo Marques seria um dos proprietários de fato da Impress Ltda e argumenta que é irrelevante o fato de que os contratos da Impress tivessem sido firmados no decorrer de sua gestão como Diretor-Presidente da Fundação, mesmo porque eram imprescindíveis para o serviço prestado e, ainda, com valores compatíveis aos do mercado.

Da Constat Consultoria S/C Ltda

Sustenta que é uma alegação irreal da Autoridade Autuante a afirmação de que a Constat tivesse recebido valores da Fundação Carlos Chagas. Como pode ser observado pela documentação já juntada, a Fundação nunca teve qualquer contrato com a Constat, que jamais recebeu qualquer valor da Fundação.

Pontua que os documentos acostados na impugnação demonstraram que a Constat nunca prestou serviços para a Fundação, desde sua criação em 1990 e nem recebeu, a qualquer título, valores da Fundação, somado ao fato de que as atividades daquela empresa foram encerradas, conforme se verifica dos documentos constante da impugnação ao DRJ, aguardando-se apenas a baixa do CNPJ, já solicitada à Receita Federal.

Dos grafos de relacionamento da fundação Carlos Chagas e dos ex-diretores senhores Rubens Murillo Marques e Ricardo Iglesias

Alega, em preliminar, que a Autoridade Fiscal está inovando sua ação fiscal ao adicionar fatos novos nesta Diligência Fiscal, que não foram objeto da impugnação ao DRJ, violando o direito de ampla defesa da contribuinte. A Fundação está sendo intimada, apenas nesta oportunidade, sobre tais fatos, o que certamente implicará manifesta nulidade procedimental.

Argumenta que os Grafos de Relacionamento apresentados não se mostram aptos a concluir por qualquer recebimento irregular de valores por parte das referidas pessoas e/ou empresas, conforme documento 5 que junta.

Sustenta que os Srs. Gerhard Malnic, Magid Lunes, Nelson Fontana Margarido, Catharina Maria Vilma Brandi Niggi, Rubens Murillo Marques, Luís Octavio Richter, Fernando Calza de Salles Freire, Fernando Luiz Bassetto, Frederico Bassetto Junior, Rosana Battagini Iglesias, Maria Panzera Iglesias, Sonia Maria Aparecida Mesquita Ribeiro, Sílvio Perissinoti, Flavio da Costa Viellas, Luís Eduardo de Sampaio Dória Martins Ribeiro, Francisco de Toledo Iglesias, Juliana Toledo Iglesias e Vera Lúcia Richter, NUNCA prestaram serviços à Fundação Carlos Chagas e tampouco receberam remuneração dessa Entidade.

Em relação à Sra. Gloria Maria Santos Pereira Lima, Sr. Ricardo Iglesias, Sra. Ana Maria Oliven e Sr. Agnaldo Antonio Moreira, defende que prestaram serviços para a Fundação, porém na qualidade de empregados dessa Entidade, ocupando cargos próprios e previstos no organograma, respectivamente, como Superintendente Administrativo, Superintendente de Operações Externas, Chefe do Departamento Administrativo, até 27 de abril de 2010, e Gerente Operacional de Informática e Superintendente Operacional e Tecnologia da Informação, até 05 de abril de 2011.

Pontua que o Estatuto fundacional, com vigência a partir de 16/09/2004, inclusive no ano de 2010, permitia que um funcionário pudesse exercer mandato na Diretoria desde que: a) estivesse regularmente trabalhando na Fundação há pelo menos 10 (dez) anos; b) sem receber quaisquer reenquadramentos ou promoções salariais, exceto os expressamente propostos e aprovados, por unanimidade pelo Conselho Curador; e) continuasse a exercer suas funções normais.

Os empregados acima referidos reuniam todas essas condições, motivo pelo qual exerceram mandatos de diretores sem qualquer óbice legal, e sem qualquer remuneração por tais cargos de direção, anotando que o Sr. Agnaldo Antonio Moreira já fora excluído da empresa WG. de Informática Ltda. em 05/05/2008 (doc.6).

Por outro lado, as empresas: Panzera Empreendimentos Imobiliários SIS Ltda., Virtus Serviços Administrativos SIS, Arbor Altius Empreendimentos Imobiliários Ltda, Associação Cultural Filantrópica Cedros do Líbano li, Fundação Beneficente Eljass Gliksmans, Crater Administradora e Corretora de Seguros, Ssaia Participações Ltda, Omega Print Comercial Ltda, Environmetal Power Piracicaba Participações, Lipman do Brasil Comercio de Eletronicos Ltda. e Lipman do Brasil Serviços para Equipamentos não prestaram serviços de qualquer natureza para a Fundação Carlos Chagas especialmente no exercício de 2010, como também não receberam remuneração paga pela Fundação neste período (doc.5).

As empresas Impress Captação de Impressões Digitais Ltda. E W.G. Serviços de Informática Ltda. prestaram serviços a Fundação Carlos Chagas, recebendo a remuneração devida, porém estritamente compatível a do mercado. Enquanto que, Freire Advogados Associados ocorreu a mesma situação, apenas que a remuneração, também compatível. referiu-se a honorários advocatícios. Os detalhes pertinentes a essas empresas constam da impugnação apresentada pela contribuinte Fundação Carlos Chagas (docs. 7, 8 e 9)

Deve ser salientado que, a empresa SCM Prestação de Serviços Postais Ltda. recebeu uma irrisória remuneração no exercício de 2010, no montante de R\$1.954, 15, (doc. 10) sendo que o Sr. Rubens Murillo Marques foi excluído desta empresa em 02.09.2008, enquanto que a empresa Papyrus Informática SIC Ltda. prestou

serviços para a Fundação bem como recebeu a respectiva remuneração somente até o ano de 2002, o que não ocorreu nos anos subsequentes (doc. 5). A Constat Consultoria SIC Ltda. já foi objeto de considerações no início da manifestação da Fundação Carlos Chagas sobre a presente Diligência Fiscal, sendo que, como ressaltado, nunca teve qualquer contrato e jamais recebeu qualquer valor desta Fundação.

Logo, tais Grafos, ora contestados e impugnados pela Fundação, não permitem dizer que "são os grandes prestadores da Fundação pertencentes de fato, ou através de parentes, aos seus gestores" como pretende a Sra. Auditora Fiscal.

A par disso, a documentação juntada pela Fundação Carlos Chagas em sua impugnação ao DRJ afasta, de forma cabal, a alegação de que essas empresas foram criadas para serem fornecedores dessa instituição uma vez que nunca prestaram serviço e nem receberam qualquer valor dessa entidade fundacional, salvo a Impress e a WG., que receberam pagamentos pelos imprescindíveis serviços prestados, em valores, perfeitamente, compatíveis com os do mercado.

Ainda em relação à Impress, mencionada pela Sra. Auditora Fiscal no item 7 de sua manifestação, deve ser acrescentado que sua exsócia, Sra. Vera Lúcia Richter, dentre outros títulos, apresenta relevantes serviços na área de Estatística. Formada pela UNICAMP -SP, Mestre em Saúde Pública, Especialista em Psicologia Clínica, Professora no Departamento de Matemática, Estatística e Ciência da Computação da UNICAMP, Analista Senior da Coordenadoria de Análise de Dados da Secretaria de Economia e Planejamento do Estado de São Paulo, Chefe da Diretoria de Processamento da Fundação SEADE. Além disso, é Artista Plástica com diversas exposições, agraciadas com medalhas (doc. 11) - e não da área de Linguística, Letras e Artes como consta na Diligência Fiscal – tudo indicando que a ilustre auditora confundiu-a com uma homônima, ou quase homônima, de nome Vera Lúcia Richter de Souza, como se vê do site www.escavadorl.com.

De resto, nada impedia a atuação em tecnologia ou em qualquer outra área, visto ser pessoa com excelentes dotes intelectuais, lembrando, ainda, que pediu afastamento definitivo dessa empresa em 18.08.2015.

6. Portanto, inexistem motivos para a suspensão da imunidade da Fundação Carlos Chagas, mesmo por que não se demonstrou quaisquer recebimentos por parte do Sr. Rubens Murillo Marques, ainda mais com valores "significativos e comprovados", como insinua a Sra. Auditora Fiscal.

5.5. Além disso, a proibição de remuneração dos diretores de fundações foi excluída pela Lei nº 13.151 de 28.07.2015 e a Lei 13.204 de 14.12.2015.

Das atividades estatutárias da Fundação Carlos Chagas

6.1. Como demonstrado, detalhadamente, na impugnação da contribuinte, as atividades da Fundação Carlos Chagas coadunam-se, também, com aquelas relativas às entidades beneficentes de assistência social e educação. Como se sabe, os recursos obtidos pela Fundação são destinados ao cumprimento de suas finalidades estatutárias, rigorosa obediência a seu estatuto, motivo pelo qual gozam do benefício da imunidade, o que tem sido reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive em julgamento recentíssimo no ARE 1010225 - Recurso Ordinário com Agravo, julgado em 20.06.2017, onde negou-se, por unanimidade provimento ao agravo interposto pela Prefeitura Municipal de São Paulo questionando a imunidade da Fundação em relação ao imposto ISS. Assim o STF, negou provimento ao agravo acima referido com fixação de honorários recursais nos termos do voto do Relator (doc.12).

6.2. A destinação dos recursos financeiros sempre foi dirigida para as finalidades estatutárias a exemplo da Pesquisa Educacional como se verifica da publicação "Memória Institucional" -1964-Maio 2017, da Fundação Carlos Chagas (doc.13), bem como os demais documentos existentes na impugnação da contribuinte junto ao DRJ.

6.3. Por outro lado, parte do superávit da Fundação é mantido em aplicações financeiras, tornando a entidade fundacional um órgão seguro, idôneo e forte para que possa atender com mais vigor, as demais atividades fundacionais. É certo que sem, ou com poucos recursos financeiros, de nada vale a existência de uma Fundação pela total impossibilidade de exercer seus objetivos.

6.4. E mais, o Poder Judiciário tem reconhecido a perfeita regularidade e imunidade quantos às aplicações financeiras e a aquisição e locação de imóveis, tudo para fortalecimento da conta patrimonial da entidade e oportuna aplicação integral nas demais atividades fundacionais.

Repita-se que tais recursos fazem parte de uma conta patrimonial, exclusiva e absolutamente restrita as suas finalidades estatutárias.

6.5. Ao contrário do que alega a Sra. Auditora Fiscal, ficou evidente que a contribuinte não é "empresa prestadora de serviços para exame vestibulares e concurso de seleção de profissionais para entidades privadas e públicas", visto que os resultados, obtidos com os recursos patrimoniais, são destinados, obrigatoriamente, aos objetivos estatutários.

Tais fatos denotam desconhecimento do funcionamento de uma fundação, uma vez que não há perigo de desvio de recursos decorrentes de aplicações financeiras ou da execução de concursos públicos, não só por motivos legais, como também porque ocorre rigorosa fiscalização por parte da Promotoria de Justiça de Fundações, órgão do Ministério Público Estadual.

Isso porque, repita-se, todos os recursos de sua conta patrimonial somente podem ser aplicadas nas finalidades estatutárias ou legais.

6.6. E mais, a Sra. Auditora Fiscal menciona em suas justificativas, objeto da presente diligência fiscal (fls.234), que, para o gozo da imunidade as instituições de educação e assistência social estão obrigadas a atender dentre outros requisitos "não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados". Entretanto, tal situação foi revogada pela Lei nº 13.151 de 28.07.2015 e Lei 13.204 de 14.12.2015.

6.7. Conclui-se que, nas alegações objeto dessa Diligência Fiscal, a Sra. Auditora , além de trazer fatos novos, estranhos a essa diligência, vem aduzindo menções essencialmente subjetivas, sem amparo legal ou administrativo no sentido de descaracterizar a imunidade da Fundação Carlos Chagas, o que não pode ser admitido.

Por tudo o mais, reitera-se as alegações da contribuinte Fundação já constantes de sua impugnação junto á DRJ.

(...)

Apreciados os argumentos da impugnação e o resultado da diligência, afastada a preliminar de nulidade no que diz respeito a incompetência do Delegado da Delex, que assinou o ADE nº 51, de 2014, e da inexistência de nulidade do **ADE nº 51/2014**,

reconhecendo a presença de motivação suficiente para sua existência, no mérito, restou demonstrada a descaracterização do aspecto sem fins lucrativos da entidade e do não desenvolvimento majoritário da função social de pesquisa e educação, posto que a imunidade das instituições de educação e de assistência social é **subjéitiva e condicionada**. No sentido finalístico é atribuído por se tratar de substituição ou acréscimo à atividade estatal — o interesse público que reveste o ensino e a assistência social em todos os níveis — sendo, assim, imunizada, pois, em tese, todo o seu patrimônio, renda e serviços está voltada a um fim que também é interesse, atribuição ou dever do Estado.

Destarte, conforme entendimento da decisão recorrida, a prática habitual de atos de natureza econômico-financeira por entidade de educação e de assistência social caracteriza desvio de seus objetivos essenciais, uma vez que estabelece concorrência com organizações que não gozam do mesmo tipo de favor, acarretando perda ao direito de tratamento privilegiado.

Assim, prevaleceu à unanimidade o posicionamento de que não basta que a entidade tenha, em tese, alguma função social. É necessário que essa função exista na prática e, nesse contexto, que não haja fins lucrativos, ou seja, que não apresente superávit ou, em caso de apresentação, que destine o resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, do contrário as condições do gozo da imunidade não serão atendidas.

Nem se alegue, novamente, a suspensão da Lei nº 9.532, de 1997, pela nº 1802-3-DF, pois, conforme decidido nas preliminares, ainda que se declare inconstitucional o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, os comandos do Código Tributário Nacional têm caráter normativo pleno, visto que fora recepcionado como Lei Complementar. Nessa linha, a Autoridade Autuante, também fundamentou a suspensão da imunidade no descumprimento do disposto no art. 14, inciso I e II do CTN.

Inconformada, interpôs Recurso Voluntário, com vistas a obter a reforma do julgado para que seja reconhecida a correta aplicação do superávit da recorrente na manutenção de seus objetivos sociais e restabelecida a imunidade tributária da recorrente no exercício de 2010 e declarada a insubsistência dos autos de infração em relação ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e Contribuições Previdenciárias, que são objeto deste processo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os requisitos de admissibilidade, portanto passo a analisá-lo.

Quanto a questão preliminar de nulidade do ADE 51/2014, por inconstitucionalidade, anoto que os acórdãos citados pela Recorrente em seu Recurso Voluntário que já decidiram que a fundação não tem fins lucrativos, dizem respeito a períodos diferentes do que está sendo questionado neste processo, razão pela qual sua razão de decidir não tem aplicação direta a este caso.

Ademais, quanto ao argumento de que a exigência das contrapartidas são inconstitucionais, por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: (i) a alínea f do § 2º do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; art. 13, caput, e o art. 14, ao prever a pena se suspensão do gozo da

imunidade nas hipóteses que enumera, anoto que a análise do argumento encontra óbice na Sum. 02 CARF, que impede o Colegiado do conhecimento de matéria constitucional.

Anoto ainda que a DRJ analisou as questões relacionadas a distribuição disfarçada de lucros e afastou por falta de provas.

Feitas essas considerações, passo análise do ADE 51/2014.

DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E DA ISENÇÃO

A Recorrente contesta o Ato Declaratório Executivo nº 51, de 2014, repetindo os mesmos argumentos já apresentados na impugnação contra esse ato, no sentido que ao contrário do alegado pela autoridade fiscal, é evidente que as finalidades estatutárias da recorrente e as aplicações financeiras se coadunam com as entidades beneficentes e de assistência social, sendo imprescindível para tanto uma adequada gestão financeira dos recursos da entidade para que ela se capitalize e possa ampliar as suas atividades não fazendo sentido gastar de imediato todo o superávit do exercício na atividade fim, nem pretender que o patrimônio da Fundação fique imobilizado e seja corroído pela inflação considerando tributáveis a renda desse patrimônio.

Argumentou que sendo um dos objetivos da Recorrente as atividades na área de avaliação e de medidas educacionais, consistentes na organização e execução de concursos públicos e de outros processos seletivos para instituições públicas e particulares, ela esta cumprindo regularmente suas finalidades, cuja receita sempre retornou à conta patrimonial da entidade para cumprimento dos demais objetivos fundacionais e para as despesas operacionais (material e pessoal), bastante significativas.

Considerados estes argumentos, anoto que a decisão recorrida manteve a atuação sob o fundamento de que a Autoridade Fiscal concluiu que a atividade operacional da Recorrente é a aplicação de concursos e vestibulares com fins lucrativos e que o destino do superávit é o mercado financeiro e a compra de imobilizado.

Constatou que houve obtenção de renda não relacionada com as finalidades da entidade, já que as contas de receita demonstram que grande parte da renda não provém de atividades relacionadas com as suas finalidades essenciais, conforme art. 150, § 4º da CF/1988 e art. 171 do RIR/1999, descrevendo como fatos principais para esta conclusão o seguintes:

"O valor de R\$ 79.220.380,74 provém de rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras no Brasil e no exterior de renda fixa ou de renda variável ou rendimentos com dollar/ouro.

Nesse contexto, verificou que o valor da receita de pesquisa educacional, que seria atividade imune, totalizou somente R\$ 2.472.137,00. Por outro lado, a Fundação apresentou R\$ 12.681.719,68 de receita de locação de imóveis e R\$ 1.043.253,86 como receitas eventuais. Sua receita operacional somou R\$ 45.089.988,67 proveniente de receita de concursos, gráfica e recuperação de despesas. Ainda, de um Ativo de R\$ 1.113.319.794,20 a empresa destinou, em 2010, R\$ 977.829.988,78 deste ativo em aplicações financeiras.

Essas informações foram confirmadas com os elementos de provas anexados aos autos.

Dessa forma, é evidente que a atividade desenvolvida pela Fundação Carlos Chagas tem sido majoritariamente a realização de concursos públicos, desvirtuando-se da finalidade típica de entidades sem fins lucrativos.

Foi nesse sentido que a Autoridade Fiscal considerou que a entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção ou desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, objetivos esses relacionados com entidades que gozam de benefícios fiscais.

De fato, quando se constata que 98% dos recursos do superávit são destinados ao mercado financeiro e imóveis é de se concluir que os recursos não estão sendo integralmente aplicados na manutenção dos seus objetivos institucionais. É que essa desproporção entre as atividades desenvolvidas (com e sem fins lucrativos ou mercantis e estatais) acaba por evidenciar que a entidade está voltada para realização de atividades típicas de mercado, com fins lucrativos.

Não se está afirmando que o patrimônio líquido da entidade deve ficar imobilizado e ser corroído pela situação inflacionária do País, tampouco que a gestão financeira não deve ser realizada. Pelo contrário, deve haver atenção com a saúde financeira da entidade, o que é diferente de direcionar as atividades desenvolvidas para a realização de concursos, aplicando os recursos no mercado financeiro e imobiliário, em detrimento da aplicação em atividades de assistência social.

O fato de o estatuto social da Fundação Carlos Chagas elencar entre seus objetivos a organização e execução de concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas ou particulares e prever como origem de recursos rendas que, sob qualquer rubrica ou título, venham a ser auferidas por ela ou pelas entidades mantidas, não caracteriza, por si só, a realização de atividades de assistência social, visto que tais atividades não são essenciais do Estado. São fontes de recursos, mas devem ter como objetivo o financiamento de atividades típicas de Estado que justificam a imunidade e a isenção. Assim, se os esforços da entidade estiverem direcionados para a realização dessas atividades, perde-se a finalidade da imunidade e isenção.

No entanto, a impugnante contesta a conclusão de que a atividade operacional da Fundação Carlos Chagas é a aplicação de concursos e vestibulares, com fins lucrativos e fundamenta sua oposição no Relatório da Superintendência de Educação e Pesquisa (doc 22) que relata as atividades e projetos desenvolvidos pela entidade em 2010.

A impugnante defende que é essencial que as fundações adotem meios que visem à preservação de seu patrimônio e, nesse sentido, cita doutrina e jurisprudência que consideram que receitas de aluguel e aplicações financeiras não retiram o caráter de filantropia da entidade. Afirma que os recursos da Fundação sempre foram aplicados na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais, conforme Relatórios das Atividades Financeiras e da Superintendência das Atividades de Pesquisa (doc 22 e 23).

Analisando-se o Relatório da Superintendência de Educação e Pesquisa, de fato, identificam-se vários projetos relacionados com a área de educação e pesquisa e essa situação não foi negada pela Autoridade Fiscal, porém não faz menção aos valores investidos nesses projetos. Por outro lado, ao se analisar as Demonstrações Financeiras da Entidade, especialmente as Demonstrações de Resultado dos Exercícios Findos em 31 de dezembro de 2010 e 2009, verifica-se um superávit financeiro de R\$ 108.011.423 e Receitas Financeiras Líquidas no valor de R\$ 92.439.527,00. Nas notas explicativas das Demonstrações Contábeis dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2010 e 2009, verifica-se, no item "Receitas diferidas" as quais se relacionam com receitas de projetos de pesquisas educacionais e

realização de concursos não concluídos até 31 de dezembro, que a apropriação das receitas foi proporcional aos respectivos custos incorridos. Nesse contexto, em 2010, as receitas foram assim apropriadas:

Pesquisas e projetos educacionais R\$ 1.159.163,00

Concursos diversos R\$ 11.705.779,00

Recursos de Entidades 248.984,00

Como se verifica, os custos incorridos em concursos diversos são proporcionalmente muito mais elevados que os de pesquisas e projetos educacionais.

Assim é de se confirmar que os recursos da entidade não estão sendo integralmente aplicados na manutenção dos seus objetivos institucionais (de educação e assistência social)".

Em contraposição a motivação da decisão, a Recorrente argumenta que no ano de 2010 a Superintendência de Educação iniciou vários processos relevantes na área, destacando como principais o Programa Internacional de Bolsas de Pós Graduação (IFP), realizado com a Fundação FORD. Foi criado o Núcleo de Estudos em Avaliação - NFA, cuja meta era no campo de avaliação educacional e demais eixos de pesquisas destinadas ao desenvolvimento de abrangência nacional, com contratação de novos pesquisadores.

Demonstra que os projetos mais abrangentes contaram com a parceria e apoio do Ministério da Educação, do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), FAPESP, CNPq, Fundação Ford, Fundação Victor Civita, UNESCO, Instituto Ayrton Senna, Grupo Positivo, Intel, Sicred e outras parcerias em programas de formação de professores e estudos sobre a qualidade da educação infantil.

Assim, sustenta que era questão de responsabilidade com a eficiência da instituição a preservação de seu patrimônio, não podendo permitir a sua descapitalização, razão pela qual a aplicação do superávit de deu da maneira constatada pela autoridade fiscal.

Sustenta também que a lei não diz a proporção nem o período em que o superávit deve ser aplicado, não constituindo qualquer irregularidade na conduta da Recorrente em amealhar superávit para aplicações futuras.

Portanto, entendo assistir razão à Recorrente quando aduz que a preservação do patrimônio fundacional é compromisso dos administradores e que a inexistência de fins lucrativos não implica necessariamente em ter receitas limitadas a suportar apenas os custos operacionais, devendo ter sobras financeiras, bem geridas, até para evoluir e se modernizar, aprimorando seus objetivos institucionais e cumprir com sua finalidade, tendo sido o superávit da Recorrente sempre mantido em seu patrimônio, no desenvolvimento e manutenção das suas atividades dentro do país.

Ate o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

Voto Vencedor

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto Redator Designado

Início parabenizando a ilustre relatora pelo consistente voto.

Entretanto, discordo do entendimento apresentado no que tange a considerar que não foram descumpridos os requisitos para a manutenção da isenção de tributos por parte da Fundação Carlos Chagas.

Analisando as informações apresentadas pela fiscalização no TVF e em resposta à diligência solicitada pela Delegacia de Julgamento, vemos que a suspensão dos benefícios à recorrente decorreu, no entendimento da fiscalização, em síntese, de dois aspectos essenciais:

1 Fruição da majoritária parte dos rendimento de receitas que não decorrem de sua atividade principal, mas sim de outras atividades com fins lucrativos; Não aplicação

integral dos seus rendimentos no desenvolvimento de suas atividades; Aplicação majoritária do superávit de suas atividades no mercado financeiro.

2 Distribuição de lucros à empresas de propriedade de diretores da fundação.

Quanto ao segundo item, este já foi afastado pela própria Delegacia de Julgamento quando da prolação do acórdão da impugnação tendo em vista que não restaram comprovados os requisitos para a caracterização da infração.

Assim à análise da manutenção ou não do ato de suspensão deve recair sobre as alegações de descumprimento, por parte da recorrente, dos requisitos de aplicação de recursos e exercício das atividades consideradas como de interesse e beneficiadas pela isenção.

Neste sentido, comungando do entendimento apresentado pela Delegacia de Julgamento neste particular, transcrevo os trechos do Acórdão da Decisão de Piso no que toca a análise deste item que provocou a suspensão da imunidade.

IV Da descaracterização do aspecto sem fins lucrativos da entidade e do não desenvolvimento majoritário da função social de pesquisa e educação A Autoridade Fiscal considerou que **a conduta operacional** da impugnante não corresponde às das entidades sem fins lucrativos e não desenvolve majoritariamente a função social de pesquisa e educação. Assim, a entidade não reuniu condições, no ano de 2010, para o gozo do benefício de imunidade, por não atender às definições do art. 170, §§ 1º e 2º do RIR/1999, e tampouco para gozo do benefício de isenção, definidas no art. 174 do RIR/1999.

Suspenso o gozo da imunidade, foi suspenso também:

1 – a isenção relativa à Cofins, de que trata o art. 13 e o art. 14, X, da MP nº 2.15835/ 2001, em face do § 10 do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996;

2 – a isenção da CSLL de que trata o art. 57 da Lei nº 8.981/91, em face do disposto no § 10 do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996;

3 – a isenção das Contribuições Previdenciárias de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.21, de 1991, em face do disposto no art. 32, caput e parágrafos, da Lei nº 12.101, de 2009;

A conclusão da Autoridade Autuante, em suma, decorreu de sua constatação de que “a atividade operacional é a aplicação de concursos e vestibulares com fins lucrativos” e “o destino do seu superávit é o mercado financeiro e a compra de imobilizado para locação”.

A Impugnante, por outro lado, contesta a conclusão da Autoridade Fiscal e afirma que não tem cabimento o patrimônio líquido da entidade ficar imobilizado e ser corroído pela situação inflacionário do País e que é imprescindível a gestão financeira da entidade.

Alega que é pessoa jurídica de direito privado, “**sem fins lucrativos**” e pontua que entre as finalidades primordiais da Fundação Carlos Chagas consta a de desenvolver atividades primordialmente “técnicas e científicas”, a exemplo de realizar pesquisas e estudos que possam promover o desenvolvimento educacional e social; desenvolver estudos e atividades na área de avaliação e de medidas educacionais; organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas ou particulares; prestar assessoria e outros serviços a instituições direta ou indiretamente relacionadas à Educação, à Pesquisa Científica e ao Planejamento, e outras correlatas, mas sem que tais atividades visem lucro ou situações de caráter especulativo. Ainda, é reconhecida como entidade de utilidade pública na esfera Federal (Decreto nº 87.122/82), Estadual (Decreto nº 4.500/74) e Municipal (Decreto nº 14.250/77).

Afirma que a entidade está voltada à **assistência social** a exemplo da concessão de bolsas de pesquisa, dos projetos especiais e de formação voltados mais para a ação e intervenção social, dos estudos qualificados sobre a educação infantil, das pesquisas referentes à socialização, relações de gênero, raça e política da educação básica e muitos outros projetos e/ou pesquisas correlatas, como demonstraria o Relatório da Superintendência de Pesquisa (doc. 22).

Importa salientar que a imunidade das instituições de educação e de assistência social é **subjativa e condicionada**. No sentido finalístico é atribuído por se tratar de substituição ou acréscimo à atividade estatal — o interesse público que reveste o ensino e a assistência social em todos os níveis — sendo, assim, imunizada, pois, em tese, todo o seu patrimônio, renda e serviços está voltada a um fim que também é interesse, atribuição ou dever do Estado. O essencial é que atuem sem fins lucrativos e satisfaçam as condições legais já citadas. Irrelevante a cobrança pelos serviços prestados, desde que os valores recebidos não sejam distribuídos como lucros e sejam aplicados, no País, na manutenção de sua atividade precípua.

A condição de não distribuir lucros e aplicar toda a receita na manutenção dos seus objetivos, visa impedir que os valores que deixam de ser recolhidos sob forma de tributos sejam, ao final, utilizados em benefício próprio, ou que a receita seja destinada para outros objetivos que não sejam típicos de atividade imunizada, sem fins lucrativos. Neste último ponto, admitir a aplicação de receitas em outros objetivos seria estabelecer uma concorrência desleal com atividades desenvolvidas pelas empresas com fins lucrativos, que tenham o mesmo objeto e que pagam os tributos.

Nesse sentido, veja-se o que dispõe o Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974:

2. Para o exato alcance da norma consubstanciada no artigo citado, deve-se atentar **para o fato de que** embora a natureza das atividades e o caráter dos recursos e condições em que são obtidos não estejam mencionados no dispositivo como determinantes da perda ou suspensão do benefício, é indiscutível constituírem eles elementos a serem levados em consideração pela autoridade fiscal que reconhece **a isenção** (Regulamento do Imposto de Renda/66, art. 31, c, III e IV). **Tendo em vista**, ainda, que as isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao estado interessa proteger e que, no caso em exame, adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas, é de se concluir que não seria logicamente razoável que elas se servissem da exceção tributária, para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico financeiro, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.

3. Recorre daí que, por serem as isenções do art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda/66 de caráter subjetivo, não podem elas, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Conclui-se **que**, desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, elementos nos quais se lastreou a autoridade para reconhecer o direito ao gozo da isenção, deixa de atuar o favor legal. **(negritou-se)**

Embora o parecer tenha sido proferido no contexto do Decreto nº 58.400, de 1966 Regulamento do Imposto de Renda/1966, a finalidade da imunidade é exatamente a mesma.

Destarte, a prática habitual de atos de natureza econômico financeira por entidade de educação e de assistência social caracteriza desvio de seus objetivos essenciais, uma vez que estabelece concorrência com organizações que não gozam do mesmo tipo de favor, acarretando perda ao direito de tratamento privilegiado.

Nesse contexto, veja-se um dos dispositivos legais citado pela Autoridade Fiscal para afastar a imunidade.

RIR/1999:

Art.170.Não estão sujeitas ao imposto as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c").

§1ºPara os efeitos deste artigo, **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** (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12).

§2ºConsidera-se entidade sem fins lucrativos a que **não apresente superávit em suas contas** ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, §2º,e Lei n º 9.718, de 1998, art. 10). **(negritouse)**

Portanto, é clara a norma no sentido de que a imunidade se dirige a instituição de educação ou de assistência social sem fins lucrativos. Essa condição deve ser respeitada para que seja possível o gozo da imunidade.

Não basta que a entidade tenha, em tese, alguma função social. É necessário que essa função exista na prática e, nesse contexto, que não haja fins lucrativos, ou seja, que não apresente superávit ou, em caso de apresentação, que destine o

resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, do contrário as condições do gozo da imunidade não serão atendidas.

Nem se alegue, novamente, a suspensão da Lei nº 9.532, de 1997, pela nº 18023DF, pois, conforme decidido nas preliminares, ainda que se declare inconstitucional o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, os comandos do Código tributário Nacional têm caráter normativo pleno, visto que fora recepcionado como Lei Complementar. Nessa linha, a Autoridade Autuante, também fundamentou a suspensão da imunidade no descumprimento do disposto no art. 14, inciso I e II do CTN, *verbis*:

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;

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

Portanto, se ficar caracterizado que houve distribuição de parcela do seu patrimônio e de suas rendas a qualquer título ou se os seus recursos não tiverem sido aplicados integralmente na manutenção dos seus objetivos institucionais, a entidade perde o direito à imunidade.

Nesse contexto, a motivação para a conclusão da Autoridade Fiscal foi apresentada na Notificação Fiscal de Suspensão da Imunidade e no Termo de Informação Fiscal – Suspensão de Imunidade e baseia-se:

1. nas características de distribuição disfarçada de lucros por intermédio de remuneração das empresas IMPRESS CAPTAÇÃO DE IMPRESSÕES DIGITAIS IMP. EXP. LTDA, W.G. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA, FREIRE E ADVOGADOS ASSOCIADOS E CONSTAT CONSULTORIA SC LTDA;

2. na constatação de obtenção de renda não relacionada com as finalidades da entidade, já que as contas de receita demonstram que grande parte da renda não provém de atividades relacionadas com as suas finalidades essenciais, conforme art. 150, § 4º da CF/88 e art. 171 do RIR/171. O valor de R\$ 79.220.380,74 provém de rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras no Brasil e no exterior de renda fixa ou de renda variável ou rendimentos com dólar/ouro.

3. O valor da receita de pesquisa educacional e educação, que seria atividade imune, totalizou somente R\$ 2.472.137,00. Tendo um Ativo de R\$ 1.113.319.794,20 a empresa destinou, em 2010, R\$ 977.829.988,78 deste ativo em aplicações financeiras. A Fundação apresentou R\$ 12.681.719,68 de receita de locação de imóveis e R\$ 1.043.253,86 receitas eventuais. Sua receita operacional somou R\$ 45.089.988,67 proveniente de receita de concursos, gráfica e recuperação de despesas.

4. A entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção ou desenvolvimento dos seus objetivos institucionais. Tudo é reinvestido em mercado financeiro. É uma empresa de fato, com fins lucrativos, rentável que despense menos de 1% de seus ativos nas atividades classificadas como imunes.

5. 98% dos recursos do superávit são destinados ao mercado financeiro e imóveis. O superávit operacional e financeiro tem mínima destinação para pesquisa e educação filantrópicas, como no balancete de 2010.

Destarte, para analisar se a conduta operacional da impugnante corresponde ou não às das entidades sem fins lucrativos, é necessário enfrentar todos os aspectos que levaram a Autoridade Fiscal a sua conclusão, o que se fará nos itens seguintes.

.....(Item da Distribuição Disfarçada de Lucros que deixo de transcrever)

IV.2 Da não aplicação integral dos seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais

No que se refere ao inciso II do art. 14 do CTN, a Autoridade Fiscal considerou que “a entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais. Tudo é reinvestido em mercado financeiro. É uma empresa de fato, com fins lucrativos, rentável que despense menos de 1% de seus ativos nas atividades classificadas como imunes”.

Verificou que 98% dos recursos do superávit são destinados ao mercado financeiro e imóveis. Que o superávit operacional e financeiro tem mínima destinação para pesquisa e educação filantrópicas, conforme balancete de 2010.

A impugnante, por outro lado, faz uma diferenciação entre a redação do inciso II do art. 14 do CTN e do inciso II, § 3º, art. 170 do RIR/1999. Para a impugnante, o elenco das pessoas imunes conforme a Constituição Federal é subordinado à observância de vários pressupostos pelas referidas entidades, entre eles, o de aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, não prevendo que deva ser aplicado integralmente nas finalidades da fundação.

O termo “integralmente” do CTN teria por objetivo que os recursos sejam aplicados integralmente no país, vedando-se a aplicação desses recursos no Exterior. O RIR teria inovado o CTN utilizando o termo “integralmente” não para o País, mas para que os recursos sejam aplicados em sua totalidade na manutenção dos seus objetivos sociais.

Vejam-se ambos dispositivos:

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;

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

RIR/1999

Art.170.Não estão sujeitas ao imposto as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c").

(...)

§3ºPara o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, §2º):

(...)

II aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

(...)

De acordo com a redação do CTN, anteriormente transcrita, a vírgula entre a expressão “no País” indica que se trata de locução adverbial deslocada, exigindo a aposição dessa pontuação. Reposicionando a referida expressão para o final do comando legal, ter-se-ia a seguinte redação: aplicarem integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais no País.

Ou seja, os recursos devem ser integralmente aplicados na manutenção dos seus objetivos institucionais e o devem ser feitos no País.

Essa interpretação vai ao encontro do objetivo por trás da concessão da imunidade/isenção. Primeiro porque não faria sentido deixar de tributar parcela destinada a objetivos distintos da instituição, pois isso acarretaria a concorrência desleal com outras sociedades, além de não se relacionarem com as funções do Estado compartilhadas com a iniciativa privada. Segundo porque essa aplicação, ainda que relacionada com os objetivos institucionais da entidade, deve ser feita no País, pois se deixou de arrecadar tributos em determinada localidade é nela que os benefícios devem ser aferidos.

Assim, seja pela interpretação gramatical da norma disposta no CTN, seja pela teleológica, não resta dúvida de que o termo “integralmente” relaciona-se com a aplicação dos recursos em seus objetivos sociais.

Ainda, a redação do art. 150, inciso VI, alínea “c” da CF/1988 deixa muito claro que imunidade, no tocante ao IRPJ, será concedida às instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos da lei.

Nesse sentido, existe um dever para este tipo de instituição (essencial para o gozo da imunidade), qual seja, o atendimento dos requisitos da lei, que estão definidos tanto no art. 14 do CTN quanto no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, que é a base legal do art. 170 do RIR/1999. Portanto, não há inovação neste dispositivo legal.

IV.3 Das atividades realizadas pela entidade

A Autoridade Fiscal concluiu que a atividade operacional da impugnante é a aplicação de concursos e vestibulares com fins lucrativos e que o destino do superávit é o mercado financeiro e a compra de imobilizado.

Constatou que houve obtenção de renda não relacionada com as finalidades da entidade, já que as contas de receita demonstram que grande parte da renda não provém de atividades relacionadas com as suas finalidades essenciais, conforme art. 150, § 4º da CF/1988 e art. 171 do RIR/1999, *in verbis*:

CF/1988

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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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.

RIR/1999:

Art.171. A imunidade de que trata esta Seção é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas (CF, art. 150, §4º).

§1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas instituições de educação ou de assistência social referidas no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, §1º).

§2º O disposto no arts. 169 e 170 é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados à suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes, não se aplicando ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (CF, art. 150, §§2º e 3º).

O valor de R\$ 79.220.380,74 provém de rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras no Brasil e no exterior de renda fixa ou de renda variável ou rendimentos com dollar/ouro.

Nesse contexto, verificou que o valor da **receita de pesquisa educacional**, que seria atividade imune, totalizou somente R\$ 2.472.137,00. Por outro lado, a Fundação apresentou R\$ 12.681.719,68 de receita de locação de imóveis e R\$ 1.043.253,86 como receitas eventuais. Sua receita operacional somou R\$ 45.089.988,67 proveniente de receita de concursos, gráfica e recuperação de despesas. Ainda, de um Ativo de R\$ 1.113.319.794,20 a empresa destinou, em 2010, R\$ 977.829.988,78 deste ativo em aplicações financeiras.

Essas informações foram confirmadas com os elementos de provas anexados aos autos.

Dessa forma, é evidente que a atividade desenvolvida pela Fundação Carlos Chagas tem sido majoritariamente a realização de concursos públicos, desvirtuando-se da finalidade típica de entidades sem fins lucrativos.

Foi nesse sentido que a Autoridade Fiscal considerou que a entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção ou desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, objetivos esses relacionados com entidades que gozam de benefícios fiscais.

De fato, quando se constata que 98% dos recursos do superávit são destinados ao mercado financeiro e imóveis é de se concluir que os recursos não estão sendo integralmente aplicados na manutenção dos seus objetivos institucionais. É que essa desproporção entre as atividades desenvolvidas (com e sem fins lucrativos ou mercantis e estatais) acaba por evidenciar que a entidade está voltada para realização de atividades típicas de mercado, com fins lucrativos.

Não se está afirmando que o patrimônio líquido da entidade deve ficar imobilizado e ser corroído pela situação inflacionária do País, tampouco que a gestão financeira não deve ser realizada. Pelo contrário, deve haver atenção com a saúde financeira da entidade, o que é diferente de direcionar as atividades desenvolvidas para a realização de concursos, aplicando os recursos no mercado financeiro e imobiliário, em detrimento da aplicação em atividades de assistência social.

O fato de o estatuto social da Fundação Carlos Chagas elencar entre seus objetivos a organização e execução de concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas ou particulares e prever como origem de recursos rendas que, sob qualquer rubrica ou título, venham a ser auferidas por ela ou pelas entidades mantidas, não caracteriza, por si só, a realização de atividades de assistência social, visto que tais atividades não são essenciais do Estado. São fontes de recursos, mas devem ter como objetivo o financiamento de atividades típicas de Estado que justificam a imunidade e a isenção. Assim, se os esforços da entidade estiverem direcionados para a realização dessas atividades, perde-se a finalidade da imunidade e isenção.

No entanto, a impugnante contesta a conclusão de que a atividade operacional da Fundação Carlos Chagas é a aplicação de concursos e vestibulares, com fins lucrativos e fundamenta sua oposição no Relatório da Superintendência de Educação e Pesquisa (doc 22) que relata as atividades e projetos desenvolvidos pela entidade em 2010.

A impugnante defende que é essencial que as fundações adotem meios que visem à preservação de seu patrimônio e, nesse sentido, cita doutrina e jurisprudência que consideram que receitas de aluguel e aplicações financeiras não retiram o caráter de filantropia da entidade. Afirma que os recursos da Fundação sempre foram aplicados na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais, conforme Relatórios das Atividades Financeiras e da Superintendência das Atividades de Pesquisa (doc 22 e 23).

Analisando-se o Relatório da Superintendência de Educação e Pesquisa, de fato, identificam-se vários projetos relacionados com a área de educação e pesquisa e essa situação não foi negada pela Autoridade Fiscal, porém não faz menção aos valores investidos nesses projetos. Por outro lado, ao se analisar as Demonstrações Financeiras da Entidade, especialmente as Demonstrações de Resultado dos Exercícios Findos em 31 de dezembro de 2010 e 2009, verifica-se um superávit financeiro de R\$ 108.011.423 e Receitas Financeiras Líquidas no valor de R\$ 92.439.527,00. Nas notas explicativas das Demonstrações Contábeis dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2010 e 2009, verifica-se, no item “Receitas diferidas” as quais se relacionam com receitas de projetos de pesquisas educacionais e realização de concursos não concluídos até 31 de dezembro, que a apropriação das receitas foi proporcional aos respectivos custos incorridos.

Nesse contexto, em 2010, as receitas foram assim apropriadas:

Pesquisas e projetos educacionais R\$ 1.159.163,00

Concursos diversos R\$ 11.705.779,00

Recursos de Entidades R\$ 248.984,00

Como se verifica, os custos incorridos em concursos diversos são proporcionalmente muito mais elevados que os de pesquisas e projetos educacionais.

Assim é de se confirmar que os recursos da entidade não estão sendo integralmente aplicados na manutenção dos seus objetivos institucionais (de educação e assistência social).

Por todo o exposto, é de se manter o Ato Declaratório Executivo que suspendeu a imunidade/isenção da Fundação Carlos Chagas, em razão do descumprimento do art. 14, II, do CTN.

Veja-se, conforme expressado no acórdão recorrido, que o problema maior decorre da constatação que a Fundação Carlos Chagas entidade que deveria estar voltada ao ensino e pesquisa como requisitos garantidores de seu benefício de imunidade, passou, com o passar do tempo a despender a majoritária parte de seus recursos e receber a maior parte de seus rendimentos de outras atividades que não diretamente ligadas ao ensino e pesquisa.

Ora, se as normas que permitiam a manutenção do benefício estabeleciam a aplicação integral dos recursos e superávit no desenvolvimento de suas atividades, quando se verificam os números acima que demonstram que a maior parte da aplicação de seu patrimônio ocorria no mercado financeiro, a maior parte de suas receitas decorre de realização de concursos, recebimento de alugueis e de rendimentos de aplicações temos que o objetivo prioritário da fundação foi deixado de lado.

Não quero dizer, neste ponto, que 100% de tudo deveria ser recebido ou aplicado em atividades diretamente ligadas ao ensino e pesquisa. Por óbvio que isso seria uma insanidade. Mas acontece que a recorrente, assim agindo inverteu a lógica da fruição dos benefícios.

Estes são concedidos justamente para atividades de interesse do estado e, sabendo-se de antemão que tais atividades, não sendo exercidas com caráter lucrativo, muitas vezes são deficitárias, os benefícios de imunidade/isenção são concedidos para que estas entidades, não sendo lucrativas e sendo mais difícil a manutenção normal de suas atividades, fiquem livres dos encargos tributários para que seja facilitada a sua manutenção e, em consequência, a continuidade da prestação de serviços essenciais ao Estado.

A partir do momento em que o desenvolvimento das atividades deixa de se direcionar aos objetivos originais, passando, conforme visto neste processo, a se direcionar precipuamente a atividades diversas que não envolvem o desenvolvimento do ensino e pesquisa, não mais faz sentido a manutenção do benefício de isenção/imunidade, posto que deixado de atender aos requisitos normativos.

Importa salientar, como foi por este redator afirmado durante os debates deste processo que nem ao menos a recorrente consegue explicar a razão da manutenção de quase 1 bilhão em patrimônio aplicado no mercado financeiro ano após ano. Existiria justificativa para tanto? Haveriam investimentos que demandariam tantos recursos? Nada foi apresentado neste processo.

Tais explicações militam em benefício do recorrente se tivessem sido apresentadas no processo. A manutenção de aplicações financeiras para formação de patrimônio para investimento em atividade futuras a serem realizadas seria uma justificativa plausível. O aluguel de imóveis para formação de lastro para, por exemplo, a construção de um prédio novo e adequado a novas atividades também seria uma alegação plausível.

No entanto, as justificativas do recorrente correram sempre no sentido de descaracterizar a distribuição disfarçada de lucros, mas não a da não aplicação dos recursos em suas atividades, nem a do recebimento de recursos de atividades outras.

Há de se salientar que os recursos que deixam de ser aplicados na atividade essencial da fundação são recursos públicos, oriundos de renúncia de receitas e que fazem parte do orçamento fiscal da União na forma do art. 165, da Constituição Federal de 1988.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I o plano plurianual;

II as diretrizes orçamentárias;

III os orçamentos anuais.

.....

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

.....

*§ 6º O projeto de lei orçamentária **será acompanhado de demonstrativo** regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.*

Assim, não cabe ao particular fazer o que bem lhe aprouver com os recursos oriundos das isenções/imunidades, mas sim cumprir as normas legais de aplicação e desenvolvimento de atividades sob pena de suspensão do benefício.

É o que ocorre, no entender deste Redator, no presente caso.

O não cumprimento das normas de aplicação dos recursos e a realização de atividades que não de ensino e pesquisa em proporções muito maiores do que os objetivos principais da entidade caracterizam o descumprimento dos requisitos e, com isso, validam a suspensão dos benefícios realizada por meio do ato declaratório questionado.

Assim, por consequência, voto por negar provimento ao recurso voluntário mantendo o ato declaratório de suspensão da imunidade/isenção.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator Designado.

