



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

**Processo nº** 10380.722100/2009-63  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-001.836 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de março de 2017  
**Matéria** SUSPENSÃO DA IMUNIDADE  
**Recorrentes** FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005, 2006

**RECURSO DE OFÍCIO - NÃO CONHECIMENTO**

Tratando-se de Recurso de Ofício em que o crédito tributário exonerado, em razão de legislação superveniente, é inferior ao limite de alçada estabelecido, a decisão de primeira instância afigura-se irreformável, não havendo que se conhecer do recurso necessário.

**RECURSO VOLUNTÁRIO. IMUNIDADE. SUSPENSÃO. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO.**

O descumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN é causa de suspensão da imunidade tributária de instituição de educação.

**INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. FISCALIZAÇÃO. ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO. SUSPENSÃO.**

Representa desatendimento aos requisitos necessários ao gozo da imunidade destinada às instituições de educação e de assistência social a constatação de que a beneficiária adotou as condutas a seguir elencadas: a concessão pela entidade de bolsas de estudo a empregados das empresas que compõem o grupo econômico em que se encontra inserida, sem qualquer contrapartida por parte das empregadoras; a aquisição reiterada de passagens aéreas, sem justificativa, para familiares de membros da diretoria; o pagamento de anúncios publicitários em empresas pertencentes ao grupo econômico de seus dirigentes em valores substancialmente superiores aos preços praticados para os demais anunciantes.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.**

A apreciação de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas exclusiva do Poder Judiciário.

### CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não constitui cerceamento do direito de defesa a expedição de ato declaratório executivo suspendendo a imunidade, após análise de prévia manifestação do contribuinte.

### APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.

### FUNDAÇÕES. CONTABILIDADE. NBC T 10.4.5 E NBC T 10.19.1.6

Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade. A denominação da "Demonstração do Resultado" é alterada para "Demonstração do Superávit ou Déficit", a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo apenas a palavra "resultado" pela expressão "superávit ou déficit".

### MATÉRIA DE FATO. COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO.

A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

### CSLL.TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

### PIS/PASEP. IMUNIDADE. SUSPENSÃO. FUNDAÇÃO.

Suspensa a imunidade da instituição de educação constituída sob a forma de Fundação de direito privado e passando a entidade a ser tributada com base no lucro real, estará sujeita a contribuir para o PIS/Pasep sobre o faturamento, devendo a tributação se pautar nos preceitos determinados para as demais pessoas jurídicas em geral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado I) Por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, por estar abaixo do limite de alçada; II) Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em não conhecer de matéria ligada aos juros por ser considerada matéria preclusa, vencidas as Conselheiras Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Livia De Carli Germano; por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: a) Por unanimidade de votos, negar provimento para manter integralmente o ato declaratório, bem assim os lançamentos do IRPJ/CSLL. Os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin votaram pelas conclusões, por entenderem que a aplicação em ações por si só não seria suficiente para afastar a imunidade; e b) Por maioria de votos, NEGARAM provimento em relação PIS. Vencidos as Conselheiras Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin que deram provimento.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, José Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício e voluntário interposto pelo contribuinte no acórdão que julgou, por unanimidade dos votos, a manutenção do ato de suspensão de imunidade e o cancelamento em parte do auto de infração do PIS:

Por bem descreve a questão ora examinada, adoto e transcrevo o relatório do órgão julgador *a quo*:

O presente processo contém dois objetos, os quais compõem a matéria submetida a julgamento: um Ato Declaratório de suspensão de imunidade e três Autos de Infração lavrados para constituir créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para o PIS/Pasep.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza instaurou procedimento fiscal, que culminou com a expedição do Ato Declaratório Executivo nº 133, de 20 de outubro de 2009, por meio do qual, com base no art. 32 (caput e §§ 1º a 6º) da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, foi declarada suspensão, relativamente aos anos-calendário 2005 e 2006, a imunidade tributária da Fundação Edson Queiroz, correspondente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), em virtude da inobservância do disposto nos incisos I e II do art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Posteriormente, em decorrência da expedição do Ato Declaratório de suspensão da imunidade, foram lavrados, em 14.2.2010, Autos de Infração, com aplicação da multa de 75%, relativos a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 116.643.013,47, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 42.029.471,02 e Contribuição para o PIS/Pasep no valor de R\$ 3.910.547,61, alcançando o Crédito Tributário, consolidado no processo, a importância de R\$ 162.583.032,10 (cento e sessenta e dois milhões, quinhentos e oitenta e três mil, trinta e dois reais e dez centavos).

### I - ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

O processo originou-se pelo "Termo Fiscal de Notificação", no qual foram relatados os fatos, que, na ótica do Fisco, levariam à suspensão do benefício da imunidade, para os anos-calendário de 2005 e 2006. Tais fatos foram detectados inicialmente nos procedimentos de auditoria das contribuições previdenciárias objeto do processo administrativo nº 10380.015609/2007-94 e estão discriminados na Representação Fiscal (fls. 11 a 49), elaborada em 29 de outubro de 2007. Os autores do "Termo Fiscal de Notificação" resumiram as informações da seguinte maneira (fls. 3):

Conforme Representação Fiscal resultante da Auditoria das Contribuições Previdenciárias, parte integrante deste Termo de Notificação Fiscal, ficou comprovado através da análise contábil e documental dos elementos de prova

disponibilizados pelo contribuinte e obtidos em diligência a terceiros, que a Fundação Edson Queiroz:

"1) ofereceu vantagens a seu presidente e a membro do Conselho Curador, através de pagamentos de viagens e de bolsas de estudo integrais para dependentes do presidente e de uma das conselheiras;

2) ofereceu vantagens a empresas pertencentes a seus dirigentes, através da oferta de bolsas de estudos a empregados dessas empresas, integrantes do Grupo Edson Queiroz, bem como ao adquirir o mesmo terreno por duas vezes da Sociedade Butano Ltda e ao pagar a Editora Verdes Mares Ltda valores superiores aos praticados junto aos demais anunciantes;

3) durante o período sob auditoria, vem efetuando aplicações, cujos valores correspondem a 3,5 vezes o montante aplicado em filantropia, em ações da Petrobrás S/A e da Cia Vale do Rio Doce, as quais possuem finalidade lucrativa e desenvolvem atividades que nada têm a ver com aquelas previstas estatutariamente para a entidade. "

Em seguida, os Auditores discriminaram pormenorizadamente as infrações no que tange especificamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ para os anos 2005 e 2006, com o objetivo de demonstrar o descumprimento dos requisitos dispostos no art. 14 do CTN, concluindo com a notificação ao contribuinte para "querendo oferecer as alegações que entender cabíveis, no prazo legal previsto, tudo na forma dos parágrafos 1º e 2º do artigo 172 do Decreto nº 3.000/99, com matrizes legais no parágrafo 1º da Lei nº 5.172/66 e art. 32 da Lei nº 9.430/96".

Tomando ciência da Notificação em 11.8.2009, o contribuinte apresentou no dia 10.9.2009 "Defesa ao Termo Fiscal de Notificação", às fls. 212/224. O Fisco apreciou a "defesa", expedindo, com base na Informação Fiscal de fls. 1167 a 1176, o Despacho Decisório de fls. 1179 com o fim de declarar suspensa, para os anos-calendário 2005 e 2006, a Imunidade Tributária do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ da Fundação Edson Queiroz (CNPJ 07.373.434/0001-86), mediante edição do Ato Declaratório Executivo nº 133, de 20 de outubro de 2009, com base nos §§ 1º a 6º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, em virtude da inobservância do disposto no art. 14, incisos I e II, do Código Tributário Nacional.

### IMPUGNAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO

Cientificado do Ato Declaratório e Despacho Decisório em 9.11.2009, o contribuinte apresentou impugnação dirigida a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR) no dia 9.12.2009 (fls. 1185 a 1202), alegando que:

#### PRELIMINAR

- o Ato Declaratório contestado está fundamentado em procedimento de auditoria das contribuições previdenciárias, que resultou no Ato Declaratório DRF/FOR nº 42/2008, controlado pelo processo nº 10380.015609/2007-94, o qual fora, recentemente, anulado pelo Acórdão 08-15-848 - 5ª Turma da DRJ/For, sem exame de mérito;

- entende a defendente haver questão prejudicial a ser analisada, pois o presente procedimento tem como pressuposto fático e legal os mesmos fundamentos alocados naquele outro procedimento fiscal precursor, havendo evidente conexão de matérias entre um e outro processos e, como a matéria de fundo ou de mérito

daquele outro processo ainda não foi analisada, conclui-se que a presente ação fiscal não pode se fundamentar (sic) em fatos que podem vir a ser desconstituídos, em sede, de apreciação pelo Sr. Delegado da Receita Federal, ou, pela Delegacia de Julgamento e por fim pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

- os autos de Infração que decorreram do Ato Declaratório ANULADO, por consequência lógica, foram também anulados, estando em tramitação na esfera administrativa, Recursos de Ofício pendentes de julgamento, o que de per si prejudica a pretensão do Fisco em utilizar os mesmos fundamentos legais e fáticos, repita-se, que ainda estão em fase recursal, para embasar idêntica pretensão, ou seja, a de suspender a imunidade da Fundação Edson Queiroz;

- de duas uma: ou se reúnem os processos (10380.015609/2007-94 e o presente procedimento) para seguirem e terem uma decisão única, como, aliás, determina a lei (Lei nº 9.430/96, § 9º, art. 32), ou se fundamenta a presente pretensão em fatos outros que não aqueles que foram objeto do processo anterior e estão em curso em sede de recurso. Tudo sob pena de nulidade de todo o procedimento;

- entende-se que não pode haver dois procedimentos fiscais iguais, incidentes sobre a mesma matéria (suspensão da imunidade) e sobre os mesmos anos-calendário. Assim, enquanto os autos do processo nº 10380.015609/2007-94 não transitarem em julgado, a expedição de outro Ato Declaratório, fundado nos mesmos fatos e para os mesmos períodos é nulo de pleno direito.

## MÉRITO

### Prova Emprestada

- o Fisco louvou-se de "prova emprestada", produzida no processo nº 10380.015609/2007-94, para fundamentar a inobservância dos incisos I e II do art. 14 do Código Tributário Nacional, que jamais existiu;

### Vantagens Oferecidas a Diretores - Viagens e Bolsas de Estudo

- inobstante hajam sido apresentados, por ocasião da Defesa oferecida no processo 10380.015609/2007-94, os recibos comprobatórios dos ressarcimentos referentes a bolsas ofertadas a filhos de dirigentes e de pagamentos de passagens a seus familiares, a autoridade que julgou a Representação os desprezou ao argumento de que os mesmos não revelam o exato valor apontado como distribuído na Representação Fiscal, além de que a soma dos recibos não coincide com o registro contábil, cuja conta tem por título "recebimentos diversos";

- a comprovação do ressarcimento foi apresentada nos autos do processo 10380.015609/2007-94, acostados ao presente processo, contendo além dos recibos de reembolso, autenticados mecanicamente pelo Caixa recebedor da Fundação, cópia da fita da máquina registradora do caixa aonde se acha identificado o valor e a data do reembolso recebido, bem como cópias das folhas do Livro Diário aonde se acha registrada a entrada no caixa do total do dia dos respectivos recebimentos, comprovando dessa maneira, de forma inequívoca, que os ressarcimentos foram efetuados em data contemporânea aos fatos;

- quanto ao entendimento expressado na Informação Fiscal de que houve confissão sobre o fato e de que o ressarcimento contemporâneo das despesas não caracterizaria arrependimento eficaz vale dizer, em primeiro lugar, que o presente procedimento não trata de direito penal, onde o arrependimento posterior do agente, que é causa obrigatória de redução de pena, diga-se de passagem, não se confunde com a figura do arrependimento eficaz, que impede a consumação do crime;
- eventuais falhas administrativas ocorridas, se apuradas e corrigidas dentro de um prazo razoável não constituem motivo para suspender a Imunidade da Fundação, ao contrário, se trata de conduta que deve ser elogiada e copiada;
- no que tange às despesas de viagens do Chanceler, Ayrton Queiroz, essas foram feitas a serviço da Fundação, objetivando atender a objetivos acadêmicos de rotina, sendo despendendo, portanto, tecer maiores digressões;

#### Vantagens Oferecidas a Empresas dos Conselheiros/Diretores - Bolsas de Estudo a Empregados

- a acusação de fornecimento de bolsas de estudos a empregados de empresas pertencentes a dirigentes da Fundação se mostra de todo descabida, uma vez que tal fato não caracteriza o oferecimento de nenhuma vantagem às ditas empresas, dado que os beneficiários do fornecimento de bolsas de estudos são as pessoas físicas dos bolsistas e não a Fundação, empresas e muito menos seus dirigentes;

#### Vantagens à Sociedade Butano Ltda - Terreno Adquirido Duas Vezes

- não se tratou de aquisição em duplicidade de um mesmo terreno, mas sim, a aquisição da parte REMANESCENTE do mesmo em momento posterior, conforme comprova a certidão acostada aos autos processo administrativo nº 10380.015609/2007-94, em 25/08/2008, que comprova ter havido uma retificação no erro ocorrido na escritura do referido imóvel, nos seguintes termos:

" (I) que firmaram uma Escritura Pública de compra e venda, lavrada nestas notas, no livro 330, fls. 153, em 13.11.2003, ainda não registrada; (II) que, após a lavratura da referida escritura, verificou-se que houve engano com relação a descrição do imóvel objeto da mesma, cuja descrição correta é a seguinte: um terreno próprio situado nesta cidade de Fortaleza, Capital do Estado do Ceará, no lugar Dendê, distrito de Messejana, com uma área de 10,5 hectares, ou seja, 105.000,00 m<sup>2</sup>, medindo e extremado: ao sul, frente, lado ímpar, com a Rodovia Fortaleza - Dendê, medindo 403,08 m; ao norte, fundos, com uma servidão pública que o separa de terras de marinha, medindo 301,14m; ao oeste, lado direito, 392,00m, com a Estrada do Cocó para a Água Fria, e ao nascente, lado esquerdo, 238,02m, com parte do imóvel vendido, de propriedade de Sociedade Butano Ltda, com todas as suas benfeitorias e servidões; (III) que, assim, pela presente escritura e na melhor forma de direito, vêm retificar prefalada escritura naquela parte..."

#### Vantagens à Editora Verdes Mares

- a relação comercial entre a impugnante e a Editora Verdes Mares é contratual, constando do ajuste firmado em 27 de março de 1997 - CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE PUBLICIDADE E DIVULGAÇÃO - que o objeto dos serviços prestados é complexo, envolvendo desde a elaboração e a criação de projetos publicitários, incluindo a diagramação, até a divulgação e veiculação dos anúncios a

serem realizados pela contratada através do veículo de comunicação denominado Diário do Nordeste;

- do referido contrato consta que a remuneração da contratada inclui o pagamento pela elaboração e criação do projeto publicitário, pela diagramação, pela veiculação no jornal, de acordo com o caderno e determinação de páginas da divulgação e pelas cores do anúncio, sendo o preço pago aquele fixado em tabela comercial divulgada pela contratada;

- dispõe também o mesmo contrato que em se verificando, ao final do período de cinco anos de duração do ajuste, a existência de pagamentos em valor superior ao que poderia ter sido pago pelos mesmos serviços no período, por outros anunciantes do nível da ora impugnante e do mesmo ramo de atuação, ser-lhe-ia outorgado crédito em serviços de acordo com os itens de serviços que tivessem sido pagos a maior, para serem compensados em períodos subsequentes, crédito esse que poderia ser utilizado de acordo com a conveniência da Impugnante e tão-somente para veiculação de anúncios publicitários;

- o critério utilizado pela fiscalização para concluir que houve indevida vantagem ou pagamento a maior efetuado pela ora Impugnante, não é válido. Isso porque a fiscalização tomou como referência somente o preço pago por cm2 da veiculação, tanto pela Impugnante quanto pelos outros anunciantes, enquanto o preço pago por esta Impugnante engloba os outros serviços já acima elencados;

- não é de se estranhar a inexistência de registro contábil do crédito, uma vez que conforme disposição contratual, este crédito é representado por serviços (m natura) e não por valores, não sendo possível por isso, sua contabilização. Tal crédito vem sendo utilizado desde 2004, via publicação de Matérias Editoriais UNIFOR, já totalizando cerca de 53.000 centímetros/coluna, equivalente a 255.000 cm2, conforme documentação acostada aos autos do processo administrativo nº 10380.015609/2007-94, em 25/08/2008;

- incorreu em evidente equívoco a fiscalização, no que foi seguida pela autoridade prolatora do Despacho Decisório, quando afirmou a inexistência de qualquer outro pagamento por parte das demais empresas do Grupo Edson Queiroz, que não o realizado pela Esmaltec, no ano de 2000, no valor de R\$ 35.050,00. Isso porque, num perfunctório exame dos registros das outras empresas do Grupo em questão, já se detectou a existência de inúmeros pagamentos que atingem o montante de mais de um milhão de reais, conforme documentação acostada aos autos do processo administrativo nº 10380.015609/2007-94, em 25/08/2008;

- enquanto a Impugnante concentra sua publicidade, tão-somente, no Estado do Ceará, pois somente nele reside o público alvo que quer atingir, as demais empresas citadas têm atuação em todo o território nacional, daí porque o valor de publicidade gasto no Diário do Nordeste por estas ser bem inferior ao valor despendido pela defendente;

- a defendente, mantenedora da UNIFOR - UNIVERSIDADE DE FORTALEZA, que vem a ser a única Universidade Particular do Estado, mantém em seu corpo discente cerca de 25.000 alunos, necessitando de publicidade para lá mantê-los e outros angariar, haja vista a grande e predadora concorrência, estabelecida por mais de 15 Faculdades particulares que juntas não atingem o mesmo número de alunos da UNIFOR.

## Aplicação de Recursos em Objetivos Diversos dos Objetivos

### Institucionais

- Sobre a aquisição de ações da Petrobrás S/A e da Vale do Rio Doce, em valores que correspondem a 3,5 vezes o montante aplicado em filantropia, afirma que tanto a doutrina, quanto a jurisprudência administrativa e judicial, são unânimes em entender que a aplicação de recursos financeiros mediante remuneração compatível com as taxas vigorantes no mercado, não implica concluir que a entidade esteja descumprindo a condição fixada na Lei que é: "'aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais" ;
- o investimento das reservas da Entidade, seja em mercado de renda variável, renda fixa ou em qualquer outro tipo de investimento, visa, tão-somente, preservar seu patrimônio, o que ao contrário do que foi dito pela autoridade administrativa, longe de ser infração é uma obrigação do gestor da Fundação;
- está pacificado o entendimento de que a Lei não estabelece prazo para que ocorra a aplicação dos recursos financeiros, até porque não teria sentido fixar tal exigência. Cada entidade é livre para julgar a oportunidade de realizar seus investimentos. O planejamento que vise a inversão de capital no desenvolvimento dos objetivos sociais pode ter como meta o longo prazo, e até que chegue a oportunidade de fazê-lo, a instituição tem a liberdade de promover ou escolher a melhor forma de preservar suas disponibilidades;
- cita a doutrina de Ives Gandra da Silva Martins para defender que o fato de determinada entidade ser classificada como de assistência social, filantrópica ou de educação, não implica, necessariamente, prestação de serviços gratuitos a todos quanto dela necessitem;
- em seu apoio, transcreve ainda as seguintes ementas de julgados do antigo Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. REQUISITOS PARA GOZO DA IMUNIDADE -A imunidade não é uma renúncia a direito de tributar, mas uma limitação constitucional, cujas normas devem sofrer uma exegese ampliativa, pois não se pode restringir o alcance da Constituição. A norma constitucional não é auto aplicável, razão pela qual devem ser observados os requisitos fixados no artigo 14 do CTN, os quais, uma vez atendidos ocasionam a aplicação dessa incidência tributária constitucional." (Ac. nº CSRF/01-2.368, de 1998).

"INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO - A imunidade prevista no artigo 150, "c", da Constituição Federal alcança somente as entidades que atendam aos requisitos previstos no art. 14 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. O não cumprimento de tais requisitos implica na suspensão, pela autoridade competente, da aplicação daquele "benefício". (Conselho de Contribuintes - Ac. 103-19.567, de

1998).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE.

1. Restando preservado o objetivo maior da exigência quanto à exatidão da escrituração, qual seja, possibilitar ao Fisco o conhecimento da integralidade das operações realizadas pela instituição, pequenos erros materiais na escrituração não desnaturam o direito ao gozo da imunidade.

2. Para efeitos de gozo da imunidade, a jurisprudência atual não aceita restrições à fonte de recursos da instituição.

3. A prova do desvio na aplicação de recursos da instituição a justificar a suspensão de sua imunidade tributária, deve ser evidente e cabal. Pequenas irregularidades formais, não são capazes de desnaturar a sua condição." (Conselho de Contribuintes - Ac. 103-23.066, de junho de 2007).

Prossegue a manifestante dizendo que não se pode falar em pouca expressividade de sua atuação beneficente, pois durante o ano de 2006 atendeu 307.110 pessoas em 56 projetos sociais, sendo irrelevante a forma como tais atendimentos são executados, por alunos, professores, funcionários da Fundação, ou ainda por voluntários. Além disso, ressalta que somente está adstrita ao cumprimento do inciso II do art. 14 do CTN.

Afirma ainda que por força da decisão transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 99.0009623-1, obteve o reconhecimento da imunidade tributária, o que a eximiu de pagar contribuições à Seguridade Social.

#### Conclusão

A título de conclusão, repete que o procedimento de suspensão da imunidade foi realizado exclusivamente com base em "prova emprestada", ainda pendente de julgamento por instâncias superiores, prática não admitida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Tal prova deveria servir apenas como início de procedimento fiscalizatório ao ente tributante, o qual, em respeito ao princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, constituiria novas provas a partir daquela que lhe foi dada por empréstimo.

Ressalta que a Fundação sempre seguiu os ditames aos quais está subordinada, cumprindo os objetivos para os quais foi instituída. A realização de investimentos em Fundos não desnatura a essência fundacional, nem viola preceitos legais, ao contrário demonstra preocupação dos gestores para angariar novos recursos para executar as atividades fins. Afirma que a auditoria identificou fatos distorcidos, quando deveria observar todo o filme do suporte fático jurídico-tributário, para concluir que as pequenas imperfeições gerenciais detectadas, de pouca ou nenhuma relevância, não seriam suficientes para justificar a suspensão da imunidade da Fundação.

#### PEDIDO

Ao final, formula o pedido:

Diante do acima exposto, requer seja a preliminar arguida acatada, com o fito de declarar-se sua nulidade, caso seja esta ultrapassada, o que se admite apenas para argumentar, pugna pelo provimento da Impugnação em face das razões de mérito, cancelando, em decorrência, o Ato Declaratório nº 133, de 20 de outubro de 2009.

Requer-se, ainda, sejam analisados os documentos oferecidos pela Impugnante nos autos do processo administrativo nº 10380.015609/200794, já acostados ao presente processo, conforme asseverado pela D. Autoridade Fiscal em seu relatório integrante da respectiva Informação Fiscal objeto deste, a fim de que sejam comprovados os argumentos aqui produzidos.

## II - AUTOS DE INFRAÇÃO

Em decorrência da expedição do Ato Declaratório de suspensão da imunidade, foram lavrados, em 14.2.2010, Autos de Infração, com aplicação da multa de 75%, relativos a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 116.643.013,47, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 42.029.471,02 e Contribuição para o PIS/Pasep no valor de R\$ 3.910.547,61, alcançando o Crédito Tributário, consolidado no processo, a importância de R\$ 162.583.032,10 (cento e sessenta e dois milhões, quinhentos e oitenta e três mil, trinta e dois reais e dez centavos).

## IMPUGNAÇÃO

Tomando ciência dos Autos de Infração no dia 25 de fevereiro de 2010, a Fundação Edson Queiroz apresentou impugnação em 29 de março de 2010, às fls. 2066 a 2089. Além disso, apresentou Razões Aditivas (fls. 2114/2135), resumidas da seguinte forma.

### PRELIMINARES

#### Cerceamento do Direito de Defesa

- Frisa que o procedimento de suspensão da imunidade, previsto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, bem como as regras estabelecidas no Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo-Fiscal, devem obediência aos princípios do contraditório e ampla defesa, conforme reza o art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999. Diz que a "defesa prévia" é medida que se coaduna com esses princípios, e prossegue:

Ocorre que, expedir o Ato Declaratório de exclusão e, neste, garantir defesa, é o mesmo que torna-la ineficaz para os fins legais, fato que afronta a Constituição Federal, o Decreto 70235/72 e a Lei 9.784/99. E, mais, o § 8º, do art. 32, da Lei nº 9.430/96, ao dispor que "A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado. " vai de encontro aos princípios da ampla defesa e de contraditório, cuja garantia se encontra estampada no art. 5º, inciso LV, da Constituição de 1988.

Destarte, como o presente lançamento estribou-se, exclusivamente, na suspensão da imunidade, caracterizada pelo Ato Declaratório expedido com afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, uma vez que não foi dado ao sujeito passivo o direito à ampla defesa, nulo é também o lançamento.

#### Nulidade do Lançamento em Razão da Nulidade do Ato Declaratório que Sustenta o Lançamento

- Afirma que o Ato Declaratório Executivo nº 133/2009, bem como o presente Auto de Infração, têm como pressupostos fático e legal a mesma motivação adotada pelo procedimento de auditoria das contribuições previdenciárias, que resultou no Ato Declaratório DRF/FOR nº 42/2008, controlado pelo processo nº 10380.015609/2007-94, recentemente anulado pelo Acórdão 08-15-848 - 5a Turma da DRJ/FOR, sem julgamento de mérito, estando pendente de apreciação pelo CARF o recurso de ofício. Com base nesse argumento, conclui pela anulação do ato que suspendeu a imunidade: Como não pode haver dois procedimentos fiscais idênticos, tanto na forma como nos fatos e anos-calendário a que se refere, deve o presente lançamento ser anulado.

## MÉRITO

### Repetição dos Argumentos Empregados para Combater a Suspensão da Imunidade

- Denomina de impugnação de mérito a argumentação iniciada pela repetição de que o Ato Declaratório nº 133/2009 está fundamentado em procedimentos de auditoria das contribuições previdenciárias, que resultou no Ato Declaratório DRF/FOR nº 42/2008, anulado pelo Acórdão 08-15-848 - 5a Turma da DRJ/FOR, e reeditado em 4.3.2009, sob o nº 125/2009.

- Combate os motivos elencados pela Fiscalização para caracterizar a ofensa aos incisos I e II do art. 14 do CTN e motivar a suspensão da imunidade, com a conseqüente lavratura dos lançamentos questionados, utilizando-se da mesma argumentação apresentada na Impugnação, já relatada anteriormente, sobre os temas a seguir destacados:

- a) Vantagens a Dirigentes - Viagens e Bolsas de Estudo;
- b) Vantagens a Empresas pertencentes aos Dirigentes da Fundação - Bolsas de Estudo a Empregados;
- c) Vantagens à Sociedade Butano Ltda - Terreno Adquirido Duas Vezes;
- d) Aplicação de Recursos em Objetivos Diversos daqueles Previstos no Estatuto da Entidade.

### Argumentos contra os Lançamentos dos Créditos Tributários

Pelejando contra os procedimentos adotados na constituição dos créditos tributários, segue a impugnação pleiteando que seja cancelado o lançamento, por considerar que a Fiscalização cometeu um flagrante erro ao utilizar o superávit informado pela Fundação em seus balanços como base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Destaca que a Fundação ao ser intimada a apresentar os Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) contendo a apuração do Lucro Real para os trimestres dos anos-calendário 2005 e 2006, respondeu que não apurava o Lucro Real em face de ser entidade acobertada pela imunidade tributária. Diante disso, o autuante consignou no Termo de Verificação Fiscal:

Assim sendo, procedeu-se à apuração dos resultados tributáveis em cada um dos trimestres dos anos-calendário de 2005 e 2006, a partir dos registros contábeis da fiscalizada (Livros Diário e Razão, cópias anexas) de que resultaram as infrações à legislação tributária abaixo descritas.

Desse modo, entende que a autuação tomou por base de cálculo o superávit e não o lucro real, uma vez que a impugnante está desobrigada de proceder a escrituração regular, bem assim de outros procedimentos contábeis e fiscais típicos desse tipo de tributação.

Afirma que a própria Administração Tributária, ciente da necessidade da correta apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, desde 1978 baixou o Parecer Normativo CST nº 33, definindo os procedimentos a serem observados na recomposição do Lucro Tributável. Aduz que o art. 32 da Lei nº

5.844/43, estabelece que a tributação das pessoas jurídicas se dê tendo por base o lucro real, o qual será determinado a partir das demonstrações financeiras. Vale dizer, se não forem elaboradas as demonstrações financeiras estará afastada, de plano, a possibilidade de a pessoa jurídica ser tributada com base no lucro real.

Prossegue argumentando em sua defesa:

Além do dever de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 7º), a escrituração deve abranger todas as operações realizadas pelos contribuintes, inclusive os resultados apurados (Lei n.º 2.354/54, art. 2º), o que não foi feito pela Impugnante em seus assentamentos contábeis.

Dentro desse contexto, resta claro que todos os atos ou operações que derivam do exercício normal da atividade ou objeto social da pessoa jurídica, que modifiquem ou possam modificar a sua situação patrimonial, devem, obrigatoriamente, ser lançados no livro Diário. Somente assim, com todos os lançamentos devidamente efetuados, é que esses documentos podem fundamentar o lançamento com base no lucro real. Contrário senso, o lançamento feito sem os ajustes, está maculado em sua essência dado apresentar erro na apuração do lucro tributável.

Cita alguns trechos do voto proferido pelo Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral no Acórdão nº 101-93.671, de 07/11/01, para tecer estes comentários:

A leitura do Voto acima transcrito deixa claro que o arbitramento de lucros feito pela autoridade fiscal é uma salvaguarda do crédito tributário posto a serviço da Fazenda Pública e como tal deve ser utilizado para apurar o mais aproximadamente possível do real, a base de cálculo do tributo devido, sempre que não for possível chegar-se ao lucro real, como, aliás, é o caso, senão veja-se.

No caso em comento a FEQ Fundação Edson Queiroz] apresentou suas declarações como imune, tendo por base as exigências legais para a escrituração das instituições que não sofrem a incidência tributária, as quais, diga-se de passagem, são mínimas, facultando, dentre outras coisas, a utilização do regime de caixa e não o de competência, exigido para aquelas tributadas com base no lucro real.

Nesse caso (pessoa jurídica imune), a situação é ainda mais complexa que nas pessoas jurídicas isentas, eis que possuindo atividade e objeto que não visa à obtenção de lucros, a própria lei a desobriga de uma série de procedimentos contábeis, com repercussão na área fiscal. Em verdade, as obrigações tributárias dessa Instituição, até a edição da Instrução Normativa SRF n.º 113, de 1998, restringia-se à escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (art. 147, inciso III, do RIR/94).

Assim, é bastante improvável cogitar-se da tributação (lançamento ex officio) de entidades imunes com base no lucro real, salvo se o autuante, num esforço hercúleo, proceda toda a contabilidade da entidade de acordo com as normas comerciais e fiscais, especialmente, no que pertine à elaboração das demonstrações financeiras.

Aliás, como já se viu a própria Fiscalização afirma que considerou como lucro líquido do exercício, simplesmente, o superávit verificado na escrituração contábil da contribuinte, acrescido das despesas que considerou indedutíveis, o que,

convenhamos, foge completamente às regras legais de apuração do lucro real, até porque o superávit, além de não corresponder a qualquer tipo de lucro, não pode ser confundido com o lucro líquido do exercício, cuja apuração respeita rigorosos preceitos da Lei das Sociedades Anônimas (nº 6.404, de 1976), encampados na Legislação Fiscal, através do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Acresça-se a todas essas falhas o fato da Entidade não possuir o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e que mistura em seu livro diário lançamentos efetuados sob o regime de caixa e de competência.

Transcreve, outrossim, algumas ementas de julgados do antigo Conselho de Contribuintes, nas quais predomina a assertiva de que a tributação com base no lucro real somente é cabível quando observadas todas as normas pertinentes a esse regime de tributação. Exemplifica como equívoco na apuração da base de cálculo, o fato de a auditoria ter tributado

"a totalidade das receitas financeiras auferidas pela impugnante, quando se sabe que desde a edição dos Decretos 5.164/04 e 5.442/05, as receitas financeiras, com exceção dos Juros s/ Capital Próprio, são tributadas à alíquota zero desde 02/08/04".

Finalmente conclui que a fiscalização deveria ter realizado o arbitramento para apurar o lucro tributável:

Dentro de tal contexto, é certo que a fiscalização deveria ter utilizado o arbitramento como forma de apurar o lucro tributável e não a sistemática do Lucro Real. Assim sendo, como a base de cálculo do tributo lançado de ofício (lucro real), não foi adequadamente apurada, consoante admitido pela própria Fiscalização, a exigência fiscal não merece prosperar, devendo ser cancelada.

Quanto aos lançamentos procedidos, via reflexo, os mesmos foram determinados tal qual ocorrido na área do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), tendo como pressuposto que a escrituração mantida pela Recorrente estava em conformidade com as normas preconizadas pela legislação tributária para a apuração do Lucro Real. Isto posto, devem também ser canceladas.

#### PIS-Pasep - Impugnação Original e Razões Aditivas

Na impugnação original, a Fundação refere-se ao lançamento do PIS como mero reflexo do IRPJ, pedindo a improcedência do lançamento, com base na imprestabilidade dos registros contábeis da Fundação, utilizados pelos AFRFB para a lavratura do auto de infração. Ademais, cita os Decretos nºs. 5.164/04 e 5.442/05, referindo-se à alíquota zero incidente sobre as receitas financeiras, para demonstrar equívoco na apuração da base de cálculo.

Em 30 de abril de 2010, a impugnante apresenta "Razões Aditivas à Impugnação", às fls. 2.114 a 2.135, expondo em síntese que:

- Afora as instituições de educação e de assistência social abrigadas pela imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da CF, existem hipóteses de isenção que se aplicam às fundações de direito privado em caráter geral, dentre as quais aquelas previstas nos arts. 13, inciso VIII, e art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 - regulamentados pelos arts. 9º e 46 do Decreto nº 4.524 de 17.12.2002 e mencionados na questão nº 379 do "Perguntas e respostas Pessoa Jurídica 2004" - determinando que a contribuição para o PIS/PASEP seja apurada com base na folha

de salários e concedendo isenção da COFINS sobre as receitas próprias dessas fundações;

- Assim, sendo a Impugnante uma fundação de direito privado, é contribuinte do PIS/PASEP incidente à alíquota de 1% (um por cento) sobre a folha de salários e é isenta da COFINS com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias, improcedendo o lançamento do PIS incidente sobre suas receitas próprias;

- Mesmo que lhe fosse ignorada a natureza de fundação de direito privado, apenas como instituição de educação ainda assim lhe estaria assegurada a isenção da COFINS e o direito de contribuir para o PIS/PASEP com base na folha de salários; afirma que essa regra surgiu em 1999, com a edição da MP nº 1.858, reeditada pela atual MP nº 2.158-35/2001, transcrevendo integralmente as disposições contidas nos arts. 13 a 15 da MP vigente, para amparar este raciocínio: Nesses dispositivos da Medida Provisória se faz uma clara distinção entre as instituições de educação e as instituições de assistência social. Para estas últimas, e tão somente para elas, o art. 15 exigiu o cumprimento do disposto no art. 55 da Lei nº 8.212/91. Para as instituições de educação, não; às quais, igualmente, não se aplicam os requisitos exigidos no § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, uma vez que estes expressamente dizem respeito ao gozo da imunidade ali prevista.

- Comenta também a norma expressa no inciso X do art. 14 da MP 2.15835, de 2001, relativa à isenção da COFINS, citando julgados do Segundo Conselho de Contribuintes, e finalmente conclui:

Entendeu o legislador que o estatuto da fundação, ao reger a forma como ela é conduzida dentro das premissas legais que devem nortear tal entidade, seria instrumento suficiente para adequá-la e, dessa forma, permitir que fosse excluída da tributação do PIS-Faturamento. Dessarte, mesmo com a imunidade suspensa, o que se admite apenas para argumentar, a Fundação Edson Queiroz, não está sujeita ao recolhimento do PIS-Faturamento, consoante apurado pela fiscalização.

Nesse sentido, reiterando todos os termos da impugnação requer o cancelamento do lançamento.

A DRJ manteve integralmente a suspensão da imunidade e cancelou em parte apenas o auto de infração do PIS, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO.

O descumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN é causa de suspensão da imunidade tributária de instituição de educação.

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. RITO PROCESSUAL ESPECÍFICO.

O procedimento para suspensão da imunidade do IRPJ segue rito próprio, independente da sistemática de suspensão da imunidade das contribuições previdenciárias patronais.

#### IMUNIDADE. SUSPENSÃO. INFRAÇÕES.

A imunidade é afastada pelas infrações relativas ao período a que se refere o ato declaratório executivo que a suspende. Constituem infrações aos requisitos exigidos para o gozo da imunidade do IRPJ: vantagens oferecidas a diretores da instituição, mediante a aquisição reiterada de passagens para seus familiares; concessão de bolsas de estudo a empregados das empresas que compõem o grupo econômico pertencente aos dirigentes da entidade; pagamento de anúncios publicados em jornal pertencente ao grupo econômico de seus dirigentes em valores superiores aos preços praticados para os demais anunciantes; aplicação de recursos no mercado de ações, ato incompatível com a manutenção dos objetivos institucionais.

#### INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

A apreciação de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas exclusiva do Poder Judiciário.

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

#### PROVA EMPRESTADA. NULIDADE.

Não macula o ato declaratório de suspensão de imunidade de instituição de educação, expedido com observância do devido processo legal, o fato de o procedimento ter se iniciado a partir das informações colhidas pela própria RFB em outro processo.

#### CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não constitui cerceamento do direito de defesa a expedição de ato declaratório executivo suspendendo a imunidade, após análise de prévia manifestação do contribuinte.

#### NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não constitui causa de nulidade a utilização de informações colhidas em outro processo, mas devidamente submetidas a contraditório e ampla defesa no novo procedimento.

#### ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. LUCRO REAL. É cabível a exigência do imposto de renda apurado de ofício sobre o lucro real, quando a instituição de educação que teve a imunidade suspensa mantém escrituração regular, permitindo a extração das informações para a composição da base de cálculo do imposto.

#### FUNDAÇÕES. CONTABILIDADE. NBC T 10.4.5 E NBC T 10.19.1.6

Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade. A denominação da "Demonstração do Resultado" é alterada para "Demonstração do Superávit ou Déficit", a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo apenas a palavra "resultado" pela expressão "superávit ou déficit".

#### SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. LUCRO ARBITRADO.

O Lucro arbitrado é medida extrema, não cabendo aplicá-lo quando a escrituração da Fundação, que teve a imunidade suspensa, apresenta as formalidades exigidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006 IMUNIDADE. SUSPENSÃO. FUNDAÇÃO.

Suspensa a imunidade da instituição de educação constituída sob a forma de Fundação de direito privado e passando a entidade a ser tributada com base no lucro real, estará sujeita a contribuir para o PIS/Pasep sobre o faturamento no regime não-cumulativo, considerando a redução a zero da alíquota incidente sobre as receitas financeiras. Todavia, sobre as receitas provenientes da prestação de serviços de ensino superior incide a contribuição para o PIS/Pasep na modalidade cumulativa.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação na parte mantida, aduzindo em síntese:

- Suscita preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa na medida em que "ao expedir o Ato Declaratório de exclusão e, neste, garantir defesa, é o mesmo que torná-la ineficaz para os fins legais, fato que afronta a Constituição Federal, o Decreto 70235/72 e a Lei 9.784/99. E, mais, o § 8º, do artigo 32, da Lei 9.430/96, ao dispor que "A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado." vai de encontro aos princípios da ampla defesa e de contraditório, cuja garantia maior se encontra estampada no artigo 5º, inciso LV, da Constituição de 1988;

- Alega que a DRJ não se pronunciou a respeito dessa sua alegação de cerceamento do direito de defesa;

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os mesmos tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento:

### **DEFESA CONTRA ATO DECLARATÓRIO**

- a leitura, ainda que perfunctória da decisão guerreada deixa claro que a Turma recorrida não deu às normas e aos fatos dos autos a devida interpretação. Ao contrário, despiu-se da toga de julgadora e tal qual um advogado ou doutrinador, julgou com a sua paixão e posicionamento político/doutrinário. A prova dessa afirmação reside na dicção do d. Relator ao dizer que: "Discordo, com a máxima venia, dos posicionamentos doutrinários que admitem a possibilidade de as entidades educacionais e assistenciais explorarem quaisquer atividades distintas das suas finalidades essenciais, desde que as rendas geradas sejam destinadas aos seus fins institucionais.", deixando com isso, às escancaras, que à manutenção do Ato Declaratório debatido bastava o fato da recorrente manter recursos aplicados no mercado de ações.

- Assim, ao interpretar os artigos 14 do CTN e 150, § 4 da Constituição Federal, a Decisão recorrida equivocadamente utilizou a interpretação político-ideológica, reduzindo-se-lhes os campos das normas, ao invés de delimitar-se-lhes as suas exatas fronteiras, à sua aplicação;

#### **A) VANTAGENS A DIRIGENTES - PASSAGENS AÉREAS**

- O valor total das passagens tidas como indevidas monta R\$ 124.796,57 nos dois anos calendário. Desse total, o valor de R\$ 30.590,61, representa despesas de viagens com o Dr. Airton Queiroz, Chanceler da Instituição objetivando atender a objetivos acadêmicos;

- A Decisão recorrida alega que a recorrente não fez prova de que essas viagens foram feitas com o intuito de atender a objetivos acadêmicos e que não estavam escrituradas. Afirma que não seria verdade. As despesas estavam escrituradas e não estaria obrigada a fazer prova negativa porquanto a fiscalização também não trouxe para os autos um indício sequer de que tais viagens não teriam sido feitas em prol da Fundação. Nesse passo, é consabido que cabe a quem acusa provar, salvo no caso de presunção legalmente prevista, o que não é o caso, diga-se de passagem.

#### **B) VANTAGENS A DIRIGENTES - BOLSAS DE ESTUDOS E VIAGENS**

- A Decisão recorrida não acolhe a argumentação da defesa por entender que a concessão de bolsas de estudo a empregados do Grupo Edson Queiroz representa um benefício em favor dos interesses particulares dos dirigentes, afrontando o artigo 14 do CTN;

- Aduz que o fato acima narrado denota "a pura e simples falta de bom senso e a notória disposição das Delegacias da Receita Federal e da Delegacia de Julgamento de, a qualquer preço, quebrar a imunidade constitucional e autuar a Fundação Edson Queiroz.";

- A acusação de fornecimento de bolsas de estudos a empregados de empresas pertencentes a dirigente da Fundação é de todo descabida, uma vez que tal fato não caracteriza nenhuma vantagem às ditas empresas, dado que os beneficiários do fornecimento das bolsas de menos, seus dirigentes - a decisão recorrida, para manter o entendimento da auditoria fiscal, afirma simplesmente que o fato dos beneficiários das bolsas de estudo serem pessoas físicas totalmente desvinculadas da Fundação, ainda assim, "não afasta o indício de

que tais benesses caracterizam salários indiretos pagos a funcionários das demais empresas componentes do grupo empresarial, resultando em vantagens a empresas pertencentes a dirigente da fundação.". Aqui, mais uma vez a decisão "a quo" se equivoca ao se utilizar de repetidas presunções e ilações, desprovidas de qualquer lógica fática jurídica, para tentar justificar a quebra da imunidade da Recorrente;

- No caso, a concessão de bolsas de estudos para empregados da própria Fundação ou para terceiros, reconhecidamente desvinculados da direção da entidade não caracteriza a disponibilização de vantagem, seja ela direta ou indireta, a dirigente, pelo que deve ser declarada insubsistente a acusação;

-Ademais, eventual falta de critério objetivo para a concessão de tais bolsas não pode ser motivo ensejador da quebra de imunidade, eis que não existe norma a exigir tal postura de entidade privada, ainda que de gênese fundacional.

### **C) VANTAGENS À EDITORA VERDES MARES**

- A decisão recorrida entendeu que deveria manter a quebra da imunidade "...pelo somatório de todos os indícios constatados, ficou a meu ver demonstrada a infração correspondente à vantagem oferecida à Editora Verdes Mares.".

- Tem-se transparente pela afirmação da Turma Julgadora que não existe prova de que tenha havido a infração, apenas indícios.

- Passa a repetir literalmente o que já tinha combatido em sede impugnatória.

### **D) APLICAÇÃO DE RECURSOS EM OBJETIVOS DIVERSOS DOS DAS SUAS**

#### **FINALIDADES INSTITUCIONAIS**

- Não comunga com a conclusão chegada pela autoridade julgadora "a quo" de que a recorrente "...além de extrapolar os limites delineados pelo §4º do art. 150 da Constituição Federal, também deixou de aplicar integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, em afronta ao disposto no art. 14, inc. II do Código Tributário Nacional.";

- Passa então a apresentar alguns dados financeiros, constantes dos balanços de 2005 e 2006, a subsidiar o entendimento de toda a matéria em julgamento;

- Diferentemente do que vem afirmando, os gastos da Fundação com a manutenção de seus objetivos institucionais alcançou no ano de 2005 o percentual de 79,7%, e, em 2006 o equivalente a 87,0%, de suas receitas, o que são números expressivos em face dos valores envolvidos;

- Salaria que nesses mesmos anos a entidade aplicou no ativo imobilizado 15,5% e 6,3%, respectivamente, dessas receitas, restando para aplicações financeiras/investimentos somente 6,6% e 6,7%, o que também, ao seu ver, parece números tão elevados quanto dito pela Fazenda;

- Dentro desse contexto, ressalta ainda "que as reservas financeiras excedentes foram acumuladas ao longo de muitos anos e são cuidadosamente aplicadas a fim de preservar e possibilitar exatamente a manutenção dos objetivos sociais da entidade".

## DEFESA - AUTOS DE INFRAÇÕES

- O autuante ao efetuar os cálculos para proceder ao lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, utilizou como base de cálculo o superávit informado pela Fundação em seus balanços, por via de consequência, o lançamento guerreado deve ser cancelado, em razão de flagrante erro na base de cálculo. Isto porque a recorrente está desobrigada de proceder a escrituração regular, bem assim de outros procedimentos contábeis e fiscais típicos desse tipo de tributação.

- Embora a recorrente possua contabilidade para atender ao determinado às entidades imunes, contabilizando todas as receitas e despesas, bem como tendo registrado todos os bens e direitos (Ativo) e obrigações e respectivos superávits (Passivo), sua escrituração não apurava quer o lucro líquido quer o lucro real, sujeito à tributação. Não há como equiparar apuração de superávit ou déficit ao lucro líquido e nem tampouco ao lucro real;

- Dentro de tal contexto, é certo que a fiscalização deveria ter utilizado o arbitramento como forma de apurar o lucro tributável e não a sistemática do Lucro Real. Assim sendo, como a base de cálculo do tributo lançado de ofício (lucro real), não foi adequadamente apurada, consoante admitido pela própria Fiscalização, a exigência fiscal não merece prosperar, devendo ser cancelada.

- Quanto aos lançamentos procedidos, via reflexo, os mesmos foram determinados tal qual ocorrido na área do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), tendo como pressuposto que a escrituração mantida pela Recorrente estava em conformidade com as normas preconizadas pela legislação tributária para a apuração do Lucro Real. Isto posto, devem também ser canceladas.

- Acresça-se a todas essas falhas o fato da Entidade não possuir o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e que mistura em seu livro diário lançamentos efetuados sobre o regime de caixa e de competência.

- O CARF, em casos semelhantes, entende ser insustentável a tributação com base no Lucro Real, quando o mesmo não é apurado de acordo com a legislação de regência, consoante nos dão conta os Acórdãos que passa a indicar.

Verifica-se que outras questões preliminares levantadas na primeira instância não mais foram renovadas em sede de recurso voluntário, como a questão da prova emprestada, bem assim de informações colhidas em outro processo (10380.015609/2007-94), mas devidamente submetidas a contraditório e ampla defesa no novo procedimento

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

**RECURSO DE OFÍCIO**

Tendo em vista que o crédito tributário exonerado pela primeira instância monta a (R\$ 930.450,78 + 75% de multa de ofício= 1.628.288,87) e, portanto, não alcança o limite de alçada, hoje de R\$ 2.500.000,00 (incluindo multa de ofício), de acordo com a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, não conheço do recurso de ofício.

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

**Delimitação da Lide**

Juros mora

Não tomo conhecimento da questão levantada da tribuna em relação ao momento em que incidiria os juros de mora, por ser matéria não levantada em recurso voluntário e não ser de ordem pública, portanto, preclusa.

Cabe salientar, inicialmente, que o presente voto destina-se a apreciar as duas defesas da Fundação Edson Queiroz: I - o recurso apresentado contra o Ato Declaratório Executivo nº 133, de 20 de outubro de 2009, expedido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza, por meio do qual foi suspensa a imunidade tributária da Fundação, com base no art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, relativamente aos anos-calendário 2005 e 2006; II - o recurso dos Autos de Infração de IRPJ, CSLL e PIS/PASEP, lavrados em decorrência da suspensão da imunidade.

A questão posta em debate diz respeito à Fundação Edson Queiroz, pessoa jurídica de direito privado considerada imune por se tratar de instituição de educação sem fins lucrativos (art. 150, inc. VI, "c" da Constituição Federal) que teria, em razão da prática de diversos atos que lhe foram imputados, infringido as disposições dos incisos I a II da Lei nº 5.172, de 1966, o Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), a seguir reproduzidos, o que teve por consequência a suspensão do benefício fiscal considerado:

**CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

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

[...]

*VI - instituir impostos sobre: [...]*

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

*[...]*

### **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

*Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]*

*IV - cobrar imposto sobre:*

*[...]*

*c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo.*

*[...]*

*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;*

*III - omissis.*

*[destaques acrescentados]*

A imunidade tributária corresponde a uma expressa vedação constitucional determinando que a norma tributária não incida sobre um determinado fato ou uma especificada situação em relação aos quais, não fora o comando constitucional, normalmente incidiria, não se confundindo com a não incidência, menos ainda com a isenção.

### **Preliminar de nulidade - cerceamento do direito de defesa**

A princípio, cabe salientar que outras questões preliminares levantadas na primeira instância não mais foram renovadas em sede de recurso voluntário, como a questão da prova emprestada, bem assim de informações colhidas em outro processo (10380.015609/2007-94), mas devidamente submetidas a contraditório e ampla defesa no novo procedimento. Tais matérias, portanto, estão fora da lide.

Levanta agora em sede de recurso voluntário a alegação de que a decisão de piso não enfrentou a questão de preliminar suscitada pela defesa na fase impugnatória. Não é verdade, senão vejamos. Veja-se o trecho abaixo, mesmo que tenha sido utilizado em um contexto mais amplo :

(...)

Verificando o conteúdo dos autos, constata-se que o rito processual estabelecido nos §§ 1º a 3º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, foi adequadamente cumprido, uma vez que antes da emissão do Ato Declaratório Executivo nº 133/2009, a Fiscalização expediu o "Termo Fiscal de Notificação", às fls. 2 a 10, tendo a entidade apresentado, às fls. 212 a 224, as alegações e provas que entendeu necessárias, as quais foram consideradas improcedentes, redundando na decisão que suspendeu a imunidade do Imposto de Renda, por meio do Ato Declaratório referenciado (fls. 1181).

Convém destacar ainda que, das informações originadas na auditoria da contribuição previdenciária patronal correspondente ao período de 1999 a 2007, foram extraídas e exaustivamente descritas no Termo Fiscal de Notificação (fls. 2 a 10) as infrações consideradas violadoras do art. 14, incisos I e II do Código Tributário Nacional para os fins específicos de fundamentar a suspensão da imunidade do Imposto de Renda, relativa aos anos-calendário 2005 e 2006. Observe-se assim que as infrações causadoras da suspensão da imunidade do IRPJ foram minuciosamente elencadas e submetidas a contraditório próprio no bojo dos presentes autos.

A meu ver, quanto a essa questão, a autoridade *a quo* fundamentou corretamente a expedição do ato declaratório, como se pode observar na transcrição abaixo dos seguintes excertos da Informação Fiscal (fls. 1172):

*6.1. Com efeito, a suspensão da imunidade de contribuições previdenciárias por meio de um procedimento fiscal realizado com essa finalidade não implica a automática suspensão da imunidade do IRPJ, pois isso somente pode ocorrer por meio da deflagração de um procedimento fiscal específico para esse fim. Entretanto, os elementos de prova colhidos pela fiscalização no curso de um procedimento fiscal podem, perfeitamente, ser utilizados na instrução de outro procedimento fiscal a ele compatível, como no caso tratado no presente processo e no de nº 10380.015609/2007-94, pois o objeto em ambos foi comprovar o descumprimento pela Fundação Edson Queiroz do disposto no art. 14, incisos I e II, do CTN.*

C)

*6.3. Demais disso, e em estrita obediência ao decidido no Acórdão nº 0815.848/2009, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza (CE) procedeu à nova apreciação do processo nº 10380.015609/2007-94, sendo emitido o Ato Declaratório Executivo nº 127, de 1º de outubro de 2009, que suspendeu a imunidade tributária da Fundação Edson Queiroz, relativamente às contribuições sociais de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2007, tendo em vista o descumprimento dos requisitos dispostos no art. 14, incisos I e II, do Código Tributário Nacional - CTN.*

(..)

Diante do exposto, não há como acolher a tese embutida no preliminar pedido de nulidade do Ato Declaratório Executivo, uma vez que este foi expedido de acordo com o rito criado pelo art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, para os fins de suspender a imunidade do Imposto de Renda prevista na alínea "c", inciso VI, artigo 150 da CF.

Como se vê, entendo que a DRJ enfrentou todas as questões levantadas de nulidades de maneira contundente, de forma que partilho do entendimento de que as ditas nulidades levantadas pelo Recorrente não se sustentam e com razão a decisão de piso, uma vez que o rito processual estabelecido nos §§ 1º a 3º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, foi adequadamente cumprido: antes da emissão do Ato Declaratório Executivo nº 133/2009, a Fiscalização expediu o "Termo Fiscal de Notificação", às fls. 2 a 10, tendo a entidade apresentado sua defesa (fls. 212 a 224), com as alegações e provas que entendeu necessárias, as quais foram consideradas improcedentes, redundando na decisão que suspendeu a imunidade do Imposto de Renda, por meio do Ato Declaratório referenciado (fls. 1181).

Pode novamente se defender em sede impugnatória e agora recursal com as alegações e provas que entendeu pertinentes, portanto, não há que se falar em qualquer cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, a sua preliminar de cerceamento do direito de defesa na verdade se reveste de uma tentativa de querer que nessa instância administrativa se afaste norma válida e vigente, senão vejamos. Aduz que:

"ao expedir o Ato Declaratório de exclusão e, neste, garantir defesa, é o mesmo que torná-la ineficaz para os fins legais, fato que afronta a Constituição Federal, o Decreto 70235/72 e a Lei 9.784/99. E, mais, o § 8º, do artigo 32, da Lei 9.430/96, ao dispor que "A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado." vai de encontro aos princípios da ampla defesa e de contraditório, cuja garantia maior se encontra estampada no artigo 5º, inciso LV, da Constituição de 1988;

Nesse sentido, diferentemente do alegado pela Recorrente a DRJ também enfrentou essa questão inclusive em tópico apartado, com cujo entendimento também me alinho:

***Inconstitucionalidade do § 8º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996***

Quanto à pecha de inconstitucionalidade atribuída pela impugnante ao § 8º, do art. 32, da Lei nº 9.430, de 1996 (*a impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado*), amparado no argumento de que fere os princípios da ampla defesa e de contraditório, cuja garantia se encontra estampada no art. 5º, inciso LV, da Constituição de 1988, devo registrar que o controle da constitucionalidade das leis não é da alçada dos órgãos administrativos. Todavia, não enxergo nenhuma ofensa à Constituição. Na verdade, o legislador foi sábio ao elaborar a norma, que permite ao Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário em função da suspensão da imunidade, garantindo à entidade fiscalizada o contraditório e a ampla defesa, assegurada ao mesmo tempo com relação ao ato de suspensão da imunidade e ao crédito tributário constituído, conforme previsto no § 9º do mesmo dispositivo legal, que reza: *caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente*. Equivoca-se a Defesa, porque nesse caso o devido processo legal está fielmente observado.

Outrossim, a norma jurídica tem presunção de validade, vinculante para a administração pública. Esse *status* somente poderá ser modificado se eventualmente a norma vier a ser declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e expungida do ordenamento jurídico. Assim, não há como acatar as ponderações da interessada, pois quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade ou legalidade de leis validamente editadas exorbitam da competência das autoridades administrativas.

Somente aos membros do Poder Judiciário permite-se negar aplicação à lei a pretexto de ser ela contrária à Constituição. No âmbito do processo administrativo não cabe, à autoridade fiscal, emitir juízo de valor a respeito de legalidade ou constitucionalidade de normas legais que embasam o ato praticado, sob pena de responsabilidade funcional por desrespeito aos comandos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, em observância ao art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Rejeito, portanto, as preliminares de nulidade suscitadas.

### **Fatos Apontados na Autuação como Prejudiciais à Fruição da Imunidade/Isenção**

No mérito, a autuação se baseia no descumprimento dos requisitos postos em lei para fruição dos benefícios fiscais aplicáveis às entidades imunes e que ensejaria a suspensão da imunidade.

Ou seja, ofereceu, no período considerado, vantagens indiretas a seus dirigentes, por meio de empresas a eles pertencentes, componentes do Grupo Edson Queiroz, consubstanciadas nos seguintes fatos descritos na Notificação:

1) ofereceu vantagens a seu presidente e a membro do Conselho Curador, através de pagamentos de viagens e de bolsas de estudo integrais para dependentes do presidente e de uma das conselheiras. ao conceder as referidas bolsas, a Interessada distribuiu parcelas de seu patrimônio e/ou renda, além de aplicar recursos em atividades distintas de seus objetivos institucionais, ferindo o disposto nos incisos I e II, do Art. 14, do CTN.

2) ofereceu vantagens a empresas pertencentes a seus dirigentes, através da oferta de bolsas de estudos a empregados dessas empresas, integrantes do Grupo Edson Queiroz;

3) durante o período sob auditoria, vem efetuando aplicações, cujos valores correspondem a 3,5 vezes o montante aplicado em filantropia, em ações da Petrobrás S/A e da Cia. Vale do Rio Doce, as quais possuem finalidade lucrativa e desenvolvem atividades que nada tem a ver com aquelas previstas estatutariamente para a entidade.

4) Pagou à empresa ligada, pertencente ao mesmo grupo econômico, a Editora Verdes Mares Ltda. valores significativamente superiores aos praticados junto aos demais anunciantes;

Tratando-se a Fundação Edson Queiroz de uma instituição de ensino cuja imunidade foi suspensa pela DRF Fortaleza, há que se perquirir se existem nos autos elementos suficientes para comprovar que a pessoa jurídica canalizou seus recursos para propósitos diversos de suas finalidades essenciais, como apregoado pela fiscalização, ou, ao contrário, os argumentos apresentados pela Recorrente elidiriam essa infração.

Passemos, então, a análise de cada um dos fundamentos da autuação,

Assim, por exemplo, ao oferecer bolsas de estudos aos funcionários e dependentes das empresas do aludido grupo empresarial, fato não contestado pela Interessada, a Fundação extrapola o seu objetivo social, pois é inegável que a sua atuação não pode ser direcionada a beneficiar determinados grupos de pessoas, apenas por estarem vinculadas às empresas controladas por seus dirigentes; tais benefícios configuram salário indireto dos funcionários, ônus esse, que passa a ser indevidamente arcado pela Entidade, e caracterizaria, portanto, distribuição indireta de resultado aos seus dirigentes que, como sócios e/ou acionistas daquelas empresas, se beneficiam de seus resultados incrementados pelo custo suportado indevidamente pela Fundação.

#### **1) Vantagens Oferecidas a Diretores - Viagens e Bolsas de Estudo**

Quanto a este item da autuação a DRJ manteve o lançamento, nos seguintes termos:

Quanto às vantagens oferecidas a diretores, os Auditores Fiscais relacionaram no Termo Fiscal de Notificação, às fls. 3 e 4, os valores pagos pela Fundação para aquisição de passagens e pacote turístico, informando detalhadamente as notas fiscais, os valores e as pessoas beneficiadas (o presidente da entidade e seus familiares), de acordo com a tabela seguinte:

| NF/ FATURA | DATA     | VALOR     | DESTINATÁRIO                                                 | EMPRESA                |
|------------|----------|-----------|--------------------------------------------------------------|------------------------|
| 2028       | 22/03/05 | 6.319,60  | Airton Queiroz/Celina Queiroz                                | VARIG S/A              |
| 2379       | 01/10/05 | 47.223,49 | Airton Queiroz/Celina Queiroz/Patrícia Queiroz               | -                      |
| 2805       | 21/05/06 | 4.440,96  | Patrícia Queiroz/Josué Castro                                | -                      |
| 2977       | 01/08/06 | 3.024,47  | Airton Queiroz/Celina Queiroz/Patrícia Castro                | TAM LINHAS AÉREAS S/A  |
| 2977       | 01/08/06 | 32.455,28 | Josué Castro/Airton Queiroz/ Celina Queiroz /Patrícia Castro | DIVERSOS               |
| 2994       | 11/08/06 | 2.148,48  | Airton Queiroz/Celina Queiroz                                | GOL LINHAS AÉREAS S/A  |
| 2927       | 11/07/06 | 19.144,59 | Airton Queiroz/Celina Queiroz/ Patrícia Castro               | TAM LINHAS AÉREAS S/A  |
| 3243       | 21/11/06 | 4.210,30  | Patrícia Queiroz/Josué Castro/Ilma Silva/Luís Castro         | TAM LINHAS AÉREAS S/A  |
| 3279       | 11/12/06 | 5.830,00  | Patrícia Queiroz/Josué Castro/Ilma Silva                     | PACOTE COSTA DO SAUÍPE |

Na impugnação, o contribuinte insiste em dizer que os recibos comprobatórios do ressarcimento foram apresentados, por ocasião da Defesa oferecida no processo 10380.015609/2007-94, tendo a autoridade que julgou a Representação desprezados, afirmando que não revelam o exato valor, além de que a soma dos recibos não coincidem com o registro contábil, cuja conta tem por título "recebimentos diversos".

Com efeito, considerando a descrição pormenorizada oferecida no Termo de Notificação, seria normalmente esperado que a Defesa realizasse esforços no sentido de demonstrar de forma cabal a quitação dos valores indevidamente pagos pela Fundação, discriminando na impugnação as importâncias que alega terem sido ressarcidas pelos beneficiados, registrando as respectivas datas e vinculando taxativamente o reembolso alegado às despesas suportadas pela entidade.

Tendo em vista que o contribuinte não confeccionou esse detalhamento, limitando-se a solicitar a juntada ao presente processo dos documentos apresentados nos autos da questão previdenciária, o que foi cumprido por meio da anexação de 4 volumes de cópias incorporados às fls. 244 a 1165, coube a este julgador a tarefa de compulsar todas as peças, buscando elucidar a questão. Observei que o conjunto probatório suscitado pelo contribuinte é composto por documentos relativos ao período de 1999 a 2007, de forma que grande parte sequer tem relação com o presente litígio, o qual se restringe particularmente aos anos de 2005 e 2006.

Todavia, especificamente com relação às passagens aéreas adquiridas, segundo o Fisco, ao arrepio das normas garantidoras da imunidade tributária, constatei, às fls. 640, 656, 657, 688, 689, 709, 734, 756, 771, 790, 791, 806 e 807, a existência de cópias de recibos que fazem referência a "ressarcimento de passagem aérea", sem indicação de datas e destinos das viagens, nem das companhias aéreas utilizadas, aspecto que prejudica a vinculação desses documentos aos desembolsos acusados pela Notificação Fiscal. Além disso, a soma dos valores dos recibos não atinge o volume do desembolso.

Embora não possa ser considerada dificuldade intransponível, convém destacar a observação contida na Informação Fiscal, de fls. 1167 a 1176, com relação à falta de coincidência entre os valores dos recibos e os registros contábeis da Fundação, uma vez que os lançamentos a título de "recebimentos diversos" foram

realizados de forma global, incluindo receitas próprias da entidade, como cobrança de matrículas de alunos e outras taxas de cunho administrativo. A falta de identificação precisa dos ressarcimentos contribui para a deficiência da prova.

Convém ressaltar que, dentre as cópias dos recibos apontadas, merecem destaque as duas inseridas às fls. 656: a primeira assegura que a Fundação, no dia 13.12.2005, recebeu R\$ 1.139,24, de Patrícia Queiroz Castro, referente a ressarcimento de passagens aéreas de ILMA SILVA; a segunda assegura que a Fundação recebeu R\$ 792,58 no dia 13.12.2005 de Luísa Queiroz Castro. Ora, esses dois recibos fragilizam ainda mais o esforço probatório da Defesa, pois como poderia o reembolso das despesas de passagens de Ilma Silva e Luisa Queiroz Castro ter sido efetuado em 13.12.2005 se as aquisições das passagens relacionadas pela Fiscalização ocorreram quase um ano depois (em 21.11.2006 e 11.12.2006, notas fiscais 3243 e 3279), fato não contestado na impugnação. É patente a inadmissibilidade dessa prova. Fica ainda a dúvida: será que esse reembolso refere-se a outras passagens adquiridas anteriormente pela Fundação em nome de Ilma Silva e Luisa Queiroz Castro? Eventual resposta positiva reforçaria a contumácia da prática sob comento.

Em referência às despesas de viagens do Presidente da Fundação, Sr. Airton Queiroz, a impugnante limitou-se a afirmar que foram feitas a serviço da Fundação, objetivando atender a objetivos acadêmicos de rotina, sendo despiciendo tecer maiores digressões. A alegativa é desprovida de fundamento, pois todas as entidades beneficiadas com a imunidade de tributos devem manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, devidamente alicerçada com base em documentos hábeis e idôneos a comprovar não apenas a efetivação da despesa como a sua vinculação aos objetivos da entidade, como exige o inciso III do art. 14 do CTN. Esse entendimento é elementar, pois se essa comprovação fosse dispensada, como se saberia se a Fundação está infringindo o inciso I do art. 14 do CTN, pagando despesas particulares do dirigente? Assim, considero que não foi comprovada a ligação das despesas relativamente às viagens do Sr. Airton Queiroz, com os objetivos sociais da Entidade.

Quanto ao questionamento sobre a possibilidade de se admitir o reembolso contemporâneo de despesas indevidas para o fim de evitar a suspensão da imunidade tributária, entendo que a análise não deve ser feita em tese, mas diante das circunstâncias fáticas de cada caso concretamente. Assim, penso que a imediata recomposição do patrimônio da entidade para sanar eventual erro ou equívoco isolado, que não configure prática contumaz em benefício do favorecido, poderia evitar a suspensão de imunidade nos termos do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996. Diferentemente, havendo a prática reiterada de pagamento de despesas dos dirigentes pela entidade beneficiada da imunidade, embora com reembolsos posteriores, restaria ocorrida a ilicitude em vantagem dos dirigentes, visto que se revela o desvio de finalidade e a aplicação de recursos, ainda que temporariamente, fora dos objetivos institucionais, ferindo frontalmente o art. 14 do CTN.

No presente caso, não considero ter ocorrido eventuais falhas administrativas como pretende a impugnante, mas entendo que está delineada a infração ao art. 14 do CTN, pois a prática perdurou durante os dois anos-calendário e não foi comprovado o reembolso das despesas realizadas.

Com relação às bolsas de estudo integrais para filhos do presidente e de membro do conselho diretor, apesar de ter sido apreciada a questão na Informação Fiscal de fls. 1167/1176, considero que essa matéria não compõe o litígio, pois não

consta da relação específica das infrações indicadas pelos Auditores Fiscais como fundamento da suspensão da imunidade com relação aos anos-calendário 2005 e 2006. Com efeito, na Representação Fiscal formalizada por ocasião da fiscalização previdenciária, às fls. 26, observa-se que as bolsas de estudo para os familiares dos dirigentes acima citados correspondem aos anos de 1999 a 2002.

Como se vê, a defesa na fase impugnatória admite tacitamente que houve tais favorecimentos ao empenhar-se na defesa pelo caminho de provar que houve o chamado "arrependimento eficaz", porém sem lograr qualquer sucesso, uma vez que a DRJ apontou incompletudes e inconsistências que se esperava serem complementadas ou esclarecidas em sede recursal. Mas, a Recorrente inesperadamente dá uma guinada de cento e oitenta graus em sua defesa, deixando de dar continuidade à dialeticidade já estabelecida. Incorre em que os logicistas denominam de contradição lógico-pragmática, que acontece quando o conteúdo emitido (recurso voluntário) entra em contradição com suas ações (admissão tácita da ocorrência dos benefícios na fase impugnatória). Infelizmente, quando uma ação é tomada em determinada direção nem sempre é possível apagar os traços deixados. Um novo ramo da lógica explora bem isso (lógica dialética). É como em um jogo de xadrez, uma vez jogado, não se pode mais voltar a traz na jogada, só restando assumir as possibilidades que foram abertas a partir daquele lance. Por outras palavras, infeliz a tentativa agora em sede recursal de trilhar o caminho genérico da mera alegação de que nada foi provado e que o ônus da prova não seria seu, mas da fiscalização, mormente quando houve prova objetiva e concreta por parte da fiscalização do favorecimento a diretores e familiares com viagens internacionais, envolvendo pacotes turísticos.

Se as viagens foram feitas a serviço da Fundação, como alega a Recorrente, a sua escrituração acompanhada de documentos hábeis e idôneos deveria fazer prova disso, mas este não foi o caso.

Portanto, nego provimento ao recurso..

## **2) VANTAGENS A EMPRESAS PERTENCENTES A SEUS DIRIGENTES (Conselheiros/Dirigentes) -BOLSAS DE ESTUDOS A EMPREGADOS**

No Termo de Notificação Fiscal, consta que no ano-calendário de 2006, o total lançado pela Fundação Edson Queiroz "nas contas Bolsas Diversas e Bolsas de Pós-Graduação alcançou R\$ 4.070.032,73, dos quais o valor de R\$ 3.772.502,91 foi lançado a débito de Bolsas Diversas. Desse valor, R\$ 2.125.723,50 foram concedidos a empregados da Fundação, a empregados do Grupo Edson Queiroz, inclusive a professores, bem como a filhos desses empregados/professores.

Como se vê, segundo a Fiscalização, a Fundação Edson Queiroz teria concedido bolsas de estudo a empregados de empresas do Grupo Edson Queiroz, favorecendo injustificadamente tais empresas por se eximirem do ônus financeiro que normalmente lhes seria exigível, abdicando indevidamente de parcela normalmente cobrada das pessoas jurídicas em geral, o que significaria uma forma indireta de desvio de recursos para o patrimônio das pessoas jurídicas do grupo.

A Recorrente, por sua vez se defende dessa acusação alegando que o fato relatado pela fiscalização não caracteriza nenhuma vantagem às ditas empresas, configurando distribuição de seu patrimônio, dado que os beneficiários do fornecimento de bolsas de estudos são as pessoas físicas dos bolsistas e não as empresas e, muito menos, os seus dirigentes.

Aduziu, por fim, que ao fornecer bolsas de estudos, seja para funcionários do Grupo Edson Queiroz, seja para qualquer outra pessoa, a Instituição somente cumpriria com um de seus objetivos sociais.

Falaciosa a sua argumentação, pois ao oferecer bolsas de estudos aos funcionários e dependentes das empresas do aludido grupo empresarial, fato não contestado por ela, a Fundação extrapola o seu objetivo social, pois não há dúvidas que a sua atuação não pode ser direcionada a beneficiar determinados grupos de pessoas sem critério objetivo algum, como foi o caso. Nesse contexto, como as bolsas por estarem vinculadas às empresas controladas por seus dirigentes; tais benefícios configuram salário indireto dos funcionários, ônus esse, que passa a ser indevidamente arcado pela Entidade, e caracteriza, sim, distribuição indireta de resultado aos seus dirigentes que, como sócios e/ou acionistas daquelas empresas, se beneficiam de seus resultados incrementados pelo custo suportado indevidamente pela Fundação.

Ademais, a Fundação não tem motivo nenhum para *beneficiar um funcionário* que não é seu, mas *de uma outra empresa do mesmo grupo econômico*, demonstrando claramente que o real beneficiário não é o funcionário, mas a empresa para a qual este trabalha. Se não fosse assim, qualquer interessado em obter uma bolsa de estudos na Fundação teria a mesma chance que um funcionário de empresas do grupo, o que não se observa na prática, tendo em vista que as bolsas concedidas a pessoas que não são funcionários da Fundação ou de outras empresas do grupo somente acontecem mediante os chamados descontos comerciais ou àquelas pessoas participantes do PROUNI.

Portanto, considero injustificado o favorecimento e caracteriza, sim, salários indiretos pagos aos empregados das empresas do grupo, efetuado com a utilização de recursos da Fundação imprópriamente direcionados para a cobertura de custos das empresas vinculadas aos dirigentes da entidade.

### 3) INVESTIMENTO EM BOLSA DE VALORES

#### Aplicação de Recursos em Objetivos Diversos dos Fins Institucionais - INVESTIMENTOS EM BOLSAS DE VALORES

Sobre a aquisição de ações da Petrobrás S/A e da Vale do Rio Doce, consta a seguinte Informação Fiscal, de fls. 1167 a 1176:

7.5. Pertinente à imputação relatada no Termo Fiscal de Notificação de descumprimento por parte da Fundação Edson Queiroz da condição disposta no inciso II, Art. 14 do CTN, restou comprovado que a Entidade vem efetuando aplicações de recursos em ações da Petrobrás S/A e da Vale do Rio Doce, fato não contestado pelo contribuinte, e que tais investimentos em bolsa de valores correspondem a 3,5 vezes o montante aplicado em filantropia. Quanto a esse fato, a justificativa de que a Entidade estaria preservando o valor aquisitivo de seu patrimônio ao efetuar tais investimentos é válida para empresas que tenham o intuito meramente mercantil na prestação de serviços na área educacional e não para entidades que pretendam atuar no campo da beneficência social. Fica patente com tal constatação que a Fundação Edson Queiroz destina vultosas verbas com fins especulativos (aplicações em bolsa de valores), afastando-se de sua finalidade institucional, em flagrante desrespeito ao disposto no inciso II do art. 14 do CTN.

Como se sabe, a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal veda a possibilidade de instituição de impostos sobre: c) patrimônio, renda ou

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

Pertinentes também as considerações da DRJ com as quais me alinho integralmente:

(...)Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividades eminentemente privadas, não houvesse a barreira, ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que assumisse riscos idênticos, mas livre de impostos.

É certo que se instalou uma polêmica sobre esse assunto, cujos debatedores dividem-se entre os que defendem a tributação de todos os recursos provenientes de fonte não ligada diretamente à promoção da atividade fim da instituição (educação) e aqueles que não consideram relevante a origem dos recursos, mas somente a sua destinação. Vale dizer que, apesar de algumas decisões esparsas, esta demanda ainda não obteve solução definitiva na esfera judicial.

Compreendo que a interpretação da imunidade deve buscar garantir a máxima efetividade e convivência harmônica dos princípios contidos no texto constitucional. Por isso, o conflito deve ser resolvido com o uso da técnica da ponderação, apreciando-se as circunstâncias envolvidas em cada caso particular. Assim, adoto como baliza a idéia de que as entidades agraciadas com o benefício da imunidade não podem se lançar no mercado econômico, aplicando recursos fora de seus objetivos institucionais, ao fazer espécies de investimentos que, direta ou indiretamente, influenciam no mercado da livre concorrência, ferindo o art. 170 da CF e trazendo vantagem aos empreendimentos favorecidos com o aporte de recursos.

Admitindo-se tal prática, onde estaria o limite? Poderia a entidade sem fins lucrativos aplicar a parcela que bem entendesse de seu patrimônio em atividades meramente comerciais? É óbvio que, eventualmente, encontrando-se, por exemplo, a instituição com um imóvel desocupado, sem utilização adequada ao seu objetivo social, deve ser admitido, sem insultar as regras da imunidade tributária, o emprego dessa propriedade para auferir renda de aluguel a ser destinada aos objetivos institucionais. Nesse sentido tem se manifestado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Penso, portanto, que dois aspectos devem ser levados em conta no momento da aplicação da norma constitucional ao caso concreto. Primeiro, observar que os recursos obtidos sem a incidência tributária não podem ser aplicados em atividades submetidas à livre concorrência, sob pena de ferir seus pressupostos, ao concorrer com os capitais que foram normalmente tributados. Segundo, os recursos imunes não podem ser empregados em investimentos que ponham em risco o seu próprio retorno, permitindo erodir o patrimônio da instituição construído com esteio no benefício público. Discordo, com a máxima vênia, dos posicionamentos doutrinários que admitem a possibilidade de as entidades educacionais e assistenciais explorarem quaisquer atividades distintas de suas finalidades essenciais, desde que as rendas geradas sejam destinadas aos seus fins institucionais.

No presente caso, encontramos-nos diante da aplicação de elevadas somas na aquisição de ações das empresas Petrobrás e Vale do Rio Doce. No meu modo de ver, esse investimento não se coaduna com as finalidades essenciais de uma instituição de educação, nem tampouco cumpre a exigência de aplicar integralmente

seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais. Trata-se de exercício de atividade desvinculada da finalidade essencial da Fundação, não abrangida pelo manto da norma de exoneração tributária. De um lado porque põe em risco o próprio patrimônio da entidade, pois como é de conhecimento público o valor de mercado das ações oscila em função de variáveis, cujo controle não está nas mãos dos investidores. Desse modo é possível inclusive ocorrerem perdas significativas se no momento da venda das participações acionárias os preços estiverem "em baixa". Na verdade, o risco de perder é inerente ao próprio mercado de ações. Aquele que investe recursos no mercado acionário almeja o lucro, mas sabe de antemão que pode perder. Por outro lado, constata-se visível ofensa à livre concorrência, porque a entidade que auferir receitas desoneradas de tributos disporá de melhores condições financeiras, podendo assumir os riscos em patamares superiores aos suportáveis pelos demais participantes do mercado acionário.

Dessa maneira, entendo que, além de extrapolar os limites delineados pelo § 4º do art. 150 da Constituição, também ficou evidenciado que a Fundação deixou de aplicar integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, em afronta ao disposto no art. 14, inc. II do Código Tributário Nacional.

Como se vê, a Fundação Edson Queiroz aplicou vultosos recursos na bolsa de valores, em ações da Petrobrás S/A, da Companhia Vale do Rio Doce S/A.

Ora, é claro que a manutenção de recursos da Fundação Edson Queiroz em operações de renda variáveis com alto risco de perda (ações), em montantes bastante expressivos, caracteriza a aplicação em objetivos distintos das finalidades institucionais de uma entidade beneficente, ferindo assim o disposto no art. 14. II do CTN. constituindo motivo bastante suficiente para suspensão da imunidade.

Tais recursos deveriam ser aplicados nas atividades educacionais ou assistenciais da Fundação, e não mercado financeiro.

É claro que a Fundação nem sempre consegue reaplicar o total de seu resultado positivo em suas atividades institucionais dada a magnitude deste resultado e tal "sobra" de caixa não pode ficar parado sem rendimentos. Assim seria perfeitamente admissível que este resultado positivo fosse aplicado em algum investimento que desse um bom retorno, mas sem nenhum risco de perda, como é o caso das aplicações de renda fixa, por exemplo, ou em outro investimento que não oferecesse risco.

Entretanto, ao optar por investimentos que podem por um lado lhe dar um maior retorno financeiro em detrimento da segurança, revela mais uma vez que a fundação inserida umbilicalmente no grupo econômico visa de forma mais relevante o auferimento de lucro e o acúmulo de capital, e não simplesmente a manutenção do valor real dos seus recursos, para posterior reaplicação em seus objetivos institucionais.

A doutrina majoritária comunga em relação à aplicação dos recursos auferidos, que o investimento deve ser em aplicações financeiras nas quais não seja caracterizado o risco elevado para não prejudicar o reconhecimento da condição de entidade sem fins lucrativos e desde que, os resultados obtidos sejam integralmente aproveitados em benefício da própria instituição.

É também nessa linha de entendimento que o STF tem caminhado, mas não a ponto de amparar o caso concreto que se distingue do caso analisado pelo STF pelo fato de lá

não se tratar de aplicações financeiras de risco como é o caso das aplicações em rendas variáveis no mercado acionário.

Portanto, nesse contexto fere-se novamente o disposto no art. 9º, IV. "c" do CTN, uma vez que a imunidade somente deve ser conferida às instituições SEM FINS LUCRATIVOS.

**Porém, relva ressaltar, em consonância com o art. 63, § 8º do RICARF, consigo que fui vencido pela maioria do colegiado quanto à esse fundamento, tendo a maioria do colegiado votado pelas conclusões em função apenas de entenderem que a aplicação em renda variável por entidade sem fins lucrativos por si só não seria suficiente para manter a suspensão da imunidade.**

#### **4) EXCESSIVOS GASTOS PUBLICITÁRIOS EM EMPRESAS DO GRUPO EDSON QUEIROZ, PAGOS EM CONDIÇÕES DESVANTAJOSAS**

Os dispêndios com publicidade em empresa do ramo das comunicações pertencente ao Grupo Edson Queiroz (Editora Verdes Mares) foram considerados pelo fisco como desproporcionais, propositadamente voltados para a finalidade de distribuir indiretamente lucro da Fundação para essa empresa do grupo, associado a isso ainda o fato de que os pagamentos foram efetivados em condição desvantajosa, relativamente aos demais anunciantes em geral.

Em sede recursal, a Recorrente faz ouvido de mercador às explicações da DRJ e repete a mesma cantilena que foi esclarecida na fase recursal sem trazer nenhum novo argumento que infirme os fundamentos trazidos pela DRJ, contentando-se em repetir as mesmas justificativas que foram já reportadas para a DRJ, a não ser a alegação genérica de que indícios não seriam provas.

Os princípios da ampla defesa e do contraditório garantem ao defendente o direito de tomar conhecimento de tudo o que consta nos autos e de se manifestar a respeito, trazendo para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade.

Apesar desses princípios se caracterizarem como direitos dos contribuintes, estão implícitos nos mesmos, também deveres, de forma a regulamentar o processo para que chegue a um fim. Nesse passo, é inerente ao princípio do contraditório que o processo deva caminhar através de um caráter dialético que perpassa, se for o caso, as duas instâncias do Processo Administrativo Fiscal.

Dessa forma, é imperioso, em acontecendo de a lide atingir a segunda instância, que se ofereçam razões ou contra-argumentações claras e específicas contra não somente a manutenção do lançamento, mas também levando em consideração, um mínimo que seja, o que ficou dito na decisão de primeira instância, mormente em se tratando de matéria probatória, como é o caso. Isso porque as contradições ou erros ainda por ventura existentes por ocasião da decisão de primeira instância devem ser apontadas especificamente para que a instância *ad quem*, tome conhecimento, e se for o caso, corrija-os e supere-os pela sua atividade sintetizadora de órgão revisor.

Dessa forma, em vista das explicações escuras da decisão de piso e do que se colocou nos parágrafos anteriores, adoto como razões de decidir os fundamentos utilizados pela decisão de piso, abaixo reproduzidos, uma vez que não foram infirmados em sede recursal:

### Vantagens à Editora Verdes Mares

Com relação à infração atribuída em função dos pagamentos efetuados pela Fundação Edson Queiroz à Editora Verdes Mares relativos a anúncios veiculados no Jornal Diário do Nordeste, consta do Termo Fiscal de Notificação que ficou apurado, após a realização de diligência, ter a Fundação Edson Queiroz pago à Editora Verdes Mares Ltda, de 07/1999 a 03/2007, o valor total de R\$ 23.435.599,31. Durante os anos de 2005 e 2006 as importâncias pagas corresponderam, respectivamente, a R\$ 4.899.004,09 e R\$ 3.605.439,20.

A infração foi resumida, às fls. 8, nos seguintes termos: os pagamentos efetuados, ao longo do ano-calendário de 2006, pela Fundação Edson Queiroz à Editora Verdes Mares Ltda. (empresa pertencente ao Grupo Edson Queiroz) são os maiores efetuados dentre todos os outros anunciantes especialmente quando se comparam os respectivos preços/cm2 pagos; dentre todas as empresas do Grupo Edson Queiroz que, em 2006, veicularam anúncios, somente a Fundação efetuou pagamentos à Editora Verdes Mares, nenhuma outra empresa do grupo pagou a esta qualquer quantia; e, finalmente, sem os pagamentos efetuados pela Fundação, em 2003, 2004, 2005 e 2006, a Editora Verdes Mares teria incorrido em prejuízo operacional em todos esses anos-calendário.

Para defender-se, a Fundação argumenta que a relação comercial entre a impugnante e a Editora Verdes Mares, firmada desde 1997, é contratual, com remuneração prevista para a elaboração e criação de todas as etapas do projeto publicitário, até a veiculação dos anúncios, de acordo com o caderno e determinação de páginas e cores, sendo o preço pago aquele fixado em tabela comercial divulgada pela contratada. Se, ao final do período de cinco anos, verificar-se a existência de pagamentos em valor superior ao que poderia ter sido pago pelos mesmos serviços, por outros anunciantes do mesmo nível e ramo de atuação da Entidade, ser-lhe-ia outorgado crédito em serviços para serem compensados em períodos subsequentes, crédito esse que poderia ser utilizado de acordo com a conveniência da Impugnante e tão-somente para veiculação de anúncios publicitários.

Contesta o critério utilizado pela Fiscalização para concluir que houve indevida vantagem ou pagamento a maior efetuado pela Fundação, dizendo que a auditoria tomou como referência somente o preço pago por cm2 da veiculação, tanto pela Entidade quanto pelos outros anunciantes, sem considerar que o preço pago pela Fundação engloba os outros serviços já acima elencados.

Referindo-se à inexistência de registro contábil do crédito calculado em função do ajuste quinquenal previsto no contrato, afirma: este crédito é representado por serviços (in natura) e não por valores, não sendo possível por isso, sua contabilização. Tal crédito vem sendo utilizado desde 2004, via publicação de Matérias Editoriais UNIFOR, já totalizando cerca de 53.000 centímetros/coluna, equivalente a 255.000 cm2, conforme documentação acostada aos autos do processo administrativo nº 10380.015609/2007-94, em 25/08/2008.

Aduz que incorreu em evidente equívoco a Fiscalização, no que foi seguida pela autoridade prolatora do Despacho Decisório, quando afirmou a inexistência de qualquer outro pagamento por parte das demais empresas do Grupo Edson Queiroz, que não o realizado pela Esmaltec, no ano de 2000, no valor de R\$ 35.050,00. Isso porque, num perfunctório exame dos registros das outras empresas do Grupo em questão, já se detectou a existência de inúmeros pagamentos que atingem o montante de mais de um milhão de reais, conforme documentação acostada aos autos do processo administrativo nº 10380.015609/2007-94, em 25/08/2008.

Por fim, de acordo com as palavras da Defesa, a veiculação dos anúncios publicitários tem o objetivo de manter a fidelidade dos cerca de 25.000 alunos integrados ao corpo discente da Fundação, bem como angariar outros interessados para ingresso na Universidade de Fortaleza (UNIFOR), haja vista a "predadora concorrência" estabelecida por mais de 15 Faculdades particulares.

Para a apreciação racional desse tema, faz-se necessário primeiramente compreender a situação fática que levou a equipe de auditoria a atribuir caráter infracional à aplicação das verbas pagas pela Entidade a título de publicidade.

Deparando-se a Fiscalização com a excessiva concentração das despesas, de elevando montante, utilizadas para pagamento à Editora Verdes Mares, empresa pertencente ao grupo econômico Edson Queiroz, é plenamente justificada a necessidade de averiguar em detalhes a prática adotada, buscando identificar eventual benefício que signifique distribuição indevida, a qualquer título, de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas. Diferentemente seria se os fatos atestassem a aplicação dos recursos de forma desconcentrada entre os principais veículos da imprensa escrita cearense, observados os níveis de preços de mercado.

Aliás, considerando a dimensão do público alvo da Fundação, atualmente contando com cerca de 25.000 alunos, é razoável supor a dispersão da publicidade entre os leitores dos diversos jornais, o que em condições normais levaria a Fundação a ter interesse em divulgar suas atividades nos principais órgãos de imprensa, levando em conta o poder de penetração de cada um.

Foi observado, de acordo com o relato de fls. 38, que a Fundação Edson Queiroz pagou à Editora Verdes Mares durante o ano de 2006 a elevada soma de R\$ 3.603.819,20, disparadamente na frente do segundo maior anunciante que pagou no mesmo ano o valor de R\$ 1.423.972,85, seguido de R\$ 782.015,90 (3º maior anunciante), R\$ 636.936,00 (4º maior anunciante) e R\$ 320.335,49 (10º maior anunciante).

Desse modo, entendo que partiu a auditoria de uma suspeita preliminar substantiva, que levou à consequente apuração dos fatos específicos relatados para imputar a infração.

Analizando os argumentos disparados pela defendente sobre a questão, considero motivos relevantes para decidir os seguintes aspectos:

- a respeito do contrato citado pela impugnante, convém destacar alguns pontos que revelam a incomum liberalidade por parte da Fundação (a maior anunciante do jornal) de admitir pagar durante cinco anos o preço fixado unilateralmente pela Editora em sua tabela comercial, para somente ao fim desse prazo verificar se o montante pago superou o que poderia ter sido cobrado pelos mesmos serviços de outros anunciantes, fato que quando constatado lhe outorga crédito em serviços; no meu entender, essa disposição contratual alegada não ajuda a formar prova em benefício da Defesa; pelo contrário, considero-a perniciosa aos interesses da Fundação; com efeito, é inverossímil a adoção dessa prática, que de partida aceita uma perda continuada de valores por cinco anos, sem demonstrar uma contra cláusula para estabelecer o caráter sinalagmático da relação contratual; paira a seguinte dúvida: será que contrato dessa natureza seria celebrado com outro veículo de comunicação?

- constitui mais um indício para corroborar a vantagem em prol da empresa pertencente aos dirigentes da Fundação, o fato de a Defesa reconhecer que efetivamente ocorreram pagamentos superiores aos cobrados de outros anunciantes

em situação similar, quando diz que "De outra parte, não é de se estranhar a inexistência de registro contábil do crédito, uma vez que conforme disposição contratual, este crédito é representado por serviços (in natura) e não por valores, não sendo possível por isso, sua contabilização. Tal crédito vem sendo utilizado desde 2004, via publicação de Matérias Editoriais UNIFOR, já totalizando cerca de 53.000 centímetros/coluna, equivalente a 255.000 cm<sup>2</sup>";

- quanto à falta de contabilização, percebo que a impugnante não logrou êxito ao tentar combater a argumentação desenvolvida na Informação Fiscal de fls. 1167/1176, abaixo transcrita:

7.4.1 Quanto a esse tópico, entendo que todas as operações comerciais de uma sociedade devem, necessariamente, ser registradas em sua escrituração, e no presente caso, tratando-se de alegado crédito que o contribuinte afirma ser detentor, é estranho não haver a contabilização de um direito da Entidade em conta de ativo, pois esse registro é um dos mais elementares na contabilidade. Mais estranho, ainda, é o contribuinte possuir um direito creditório desde março 2002 (prazo de cinco anos estabelecido no contrato, datado de 27 de março de 1997) e não exercê-lo plenamente, eis que mesmo sabendo que os pagamentos eram superiores aos praticados por outros anunciantes de mesmo porte e mesmo ramo de atuação, tanto que lhe gerou crédito, nas palavras do contribuinte, continuou, sistematicamente, a realizar pagamentos à Editora Verdes Mares, sua devedora, nos anos subsequentes, em patamares superiores aos dos demais anunciantes, fato que em nenhum momento o contribuinte logrou demonstrar o contrário.

- a alegativa de que o critério utilizado pela Fiscalização para concluir que houve indevida vantagem ou pagamento a maior efetuado não considerou que o preço pago pela Fundação engloba os outros serviços não foi acompanhada de documentos comprobatórios, nem mesmo cópias das notas fiscais emitidas pela Editora Verdes Mares contendo a discriminação dos serviços foram anexadas;

- com relação a inexistência de pagamentos por parte das empresas do Grupo Edson Queiroz que veicularam anúncios, deve-se destacar que no Termo de Notificação Fiscal, essa informação restringe-se ao ano de 2006; nesse sentido, para atestar a veracidade do argumento da Defesa, realizei uma pesquisa minuciosa nos documentos de fls. 244 a 1165, correspondentes aos cinco volumes compostos pelas cópias extraídas dos autos do processo nº 10380.015609/2007-94, e não localizei nenhuma referência a pagamentos realizados pelas empresas do grupo Edson Queiroz durante o ano de 2006, nem relativo a 2005; dessa forma, a Fundação também não comprovou o que alega na peça de impugnação;

- outro fator ressaltado pela Fiscalização é que sem os pagamentos efetuados pela Fundação, em 2005 e 2006, a Editora Verdes Mares teria incorrido em prejuízo operacional nesses anos-calendário; quanto a esse aspecto, a Fundação não teceu nenhum comentário, prevalecendo assim a afirmação da Auditoria.

Desse modo, analisada a questão pelo somatório de todos os indícios constatados, ficou a meu ver demonstrada a infração correspondente à vantagem oferecida à Editora Verdes Mares.

Quanto à alegação da recorrente de que indícios não seriam provas, há que se dizer que sua conclusão está absolutamente equivocada.

A comprovação material de uma determinada situação fática pode ser feita, em regra ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de

elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequívocidade daquela matéria de fato. Afinal a prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em uma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, “econômicos” e convergentes. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção. É o que se passou no caso concreto.

Por todo o exposto, nego provimento em relação a este item.

### **Mérito dos autos de infrações**

#### **Cerceamento do Direito de Defesa**

A Recorrente renova a sua argumentação já combatida neste voto em sua defesa contra o ato declaratório. Alega que "expedir o Ato Declaratório de exclusão e, neste, garantir defesa, é o mesmo que torná-la ineficaz para os fins legais, fato que afronta a Constituição Federal, o Decreto 70235/72 e a Lei 9.784/99". Renova também a sua argumentação de inconstitucionalidade do § 8º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Cabe salientar que todas essas questões preliminares relativas à suspensão da imunidade já foram apreciadas na parte do voto relativa ao Ato Declaratório.

Portanto rejeito a preliminar pelos motivos já colacionados.

Especificadamente quanto ao lançamento do IRPJ, a Recorrente defende-se alegando que o fiscal se restringiu a concluir de forma presumida, que o regime de apuração do imposto se daria pelo lucro real, deixando de lado a possível apuração pelo arbitrado.

Segundo ela, apesar de possuir contabilidade para atender ao determinado às entidades imunes, contabilizando todas as receitas e despesas, bem como tendo registrado todos os bens e direitos (Ativo) e obrigações e respectivos superávits (Passivo), sua escrituração não apurava quer o lucro líquido quer o lucro real, sujeito à tributação. Não há como equiparar apuração de superávit ou déficit ao lucro líquido e nem tampouco ao lucro real;

Conforme consta do TVF e, por ela mesmo assumido no recurso voluntário, a empresa apresentou e escriturou satisfatoriamente os livros contábeis (Diário e Razão- fls. 1272/1619) e apresentou ainda os arquivos magnéticos, gravados em CD-ROM, contendo o plano de contas, os saldos mensais e os lançamentos contábeis, dos anos-calendário 2005 e 2006, devidamente validados pelo programa SINCO, de conformidade com as exigências da RFB para as demais pessoas jurídicas, inclusive com fins lucrativos, definidas na Instrução Normativa SRF 86/2001 e no Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/2001. Não apresentou apenas, o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, o que como se demonstrará mais adiante não é algo impeditivo à apuração do lucro real.

Sem pretender aqui adentrar em aspectos doutrinários acerca das presunções, o que de fato se deu nos autos foi a demonstração, por parte da autoridade lançadora, que a tributação do IRPJ e da CSLL não poderia se dar pelo regramento do lucro presumido, pelo simples fato de a Recorrente auferir receita bruta superior ao limite admitido para essa modalidade de tributação que, à época dos fatos geradores, era de R\$ 48 milhões (art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998), sendo que a receita bruta da Fundação no período considerado foi superior

a R\$ 200 milhões em cada um dos anos-calendário autuados, conforme asseverado pela autoridade fiscal.

No que se refere ao lucro arbitrado, se bem examinadas as hipóteses de arbitramento estabelecidas pelos diversos incisos do artigo 530 do RIR/99, conclui-se, facilmente, que a interessada não incorreu em qualquer hipótese de arbitramento do lucro, o que de fato é verdade, senão vejamos.

A Recorrente alega como principal argumento de defesa que a única possibilidade seria a tributação pelo regime do lucro arbitrado,

Não é verdade, a apuração foi feita corretamente pelo fiscal o regime do lucro real. Afinal, o arbitramento do lucro é uma medida extrema e uma prerrogativa do fiscal a ser utilizado nos estritos casos indicados em lei, sendo assim uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado pelo contribuinte como mera instrumento de defesa.

Nesse contexto, mesmo a Recorrente não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo suficiente para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados. Qualquer interpretação que se afaste desse norte podemos reputar como sendo uma mera interpretação literal da lei.

Passa-se a uma rápida análise das possibilidades legais para o enquadramento do arbitramento, na esteira dos incisos do artigo 530 do RIR/99:

- O inciso I prevê a tributação com base no lucro arbitrado para as empresas que não mantiverem escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixarem de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

O art. 274 do Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99 estabelece como demonstrações necessárias o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do período de apuração e a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Não consta dos autos que tais demonstrativos deixaram de ser elaborados pela Fundação durante os anos-calendário 2005 a 2006. Portanto, não se poderia aqui enquadrar na hipótese do inciso I.

- Da mesma forma, não se pode afirmar que empresa incidiu no inciso II, uma vez que sua escrituração contábil não apresenta nenhum indício de fraude, vício, erro ou deficiência, tampouco compromete a identificação de sua movimentação financeira ou a determinação do lucro real.

- Quanto ao inciso III, a empresa apresentou os livros diário e razão. Mesmo não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo bastante para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados.

- Em relação ao inciso IV, este não se aplica ao caso concreto, uma vez que a empresa não fazia opção pela tributação com base no lucro presumido. O inciso V também não se aplica.

- Por fim, o inciso VI também não se aplica à Fundação, pois esta apresentou os Livros Razão e Diário em conformidade com as normas contábeis recomendadas.

Novamente, repita-se, se partirmos da premissa colocada de que o arbitramento se trata de "medida excepcional", que somente deve ser aplicada quando esgotadas todas as possibilidades de apuração do lucro real da pessoa jurídica, chega-se à conclusão da irrelevância da apresentação do Lalur ou não para efeito de caracterizar o arbitramento.

Outrossim, mesmo as empresas detentoras de imunidade são obrigadas ao cumprimento dos "Princípios Contábeis Fundamentais", como pode ser observado pelo disposto na Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10,, além do que, no que diz respeito às entidades sem fins lucrativos, deve ser respeitado o regramento determinado pelo item 10.19 da referenciada norma. É que é sabido que as Fundações estão obrigadas a manter escrituração de suas atividades de acordo com os mesmos critérios e princípios utilizados por todas as pessoas jurídicas, adotando pequenas alterações de denominação para adaptá-la à finalidade não-lucrativa. As demonstrações contábeis devem ser realizadas na mesma sistemática prevista para a atividade empresarial, determinadas pela NBC T 3, apenas com a alteração terminológica nas seguintes contas: "Capital" substituída por "Patrimônio Social"; "Lucros ou Prejuízos Acumulados" por "Superávit ou Déficit do Exercício".

A conclusão que se pode chegar é que de fato não existem significativas diferenças de escrituração entre uma empresa imune e uma empresa comum. Assim, a contabilidade de uma empresa, que teve a imunidade desconsiderada não apresentaria grandes discrepâncias se estes mesmos fatos contábeis fossem registrados como uma empresa comum a ponto de justificar um arbitramento. Assim, para apuração de seus resultados e cálculo dos tributos devidos, não faz diferença se a Fundação escritura seus fatos contábeis como detentora de imunidade ou com uma empresa tributada pelo Lucro Real.

Tanto é assim que de posse da contabilidade em papel e em meio magnético, mesmo sem o LALUR, o autuante conseguiu apurar os resultados tributáveis para cada um dos períodos de apuração a partir dos registros contábeis da pessoa jurídica, chegando ao resultado societário que, na ausência de ajustes decorrentes da não apresentação do LALUR, correspondeu ao resultado fiscal exigido na autuação e resultado este que não foi contraditado pela Recorrente

Desta forma, correto os lançamentos lastreados na sistemática do lucro real.

A esse respeito, como bem colocou a decisão de piso:

(...)Desse modo, não posso concordar com o argumento de que a contabilidade de uma Fundação não se presta para a tributação do IRPJ com base no lucro real pelos simples fato de que tais entidades não apuram lucro em seus resultados, mas superávit. Não se pode atribuir ao termo "superávit" o condão de inviabilizar a apuração do lucro tributável pelo IRPJ, pois essa palavra significa para as instituições sem fins lucrativos o mesmo que o vocábulo "Resultado" representa para as pessoas jurídicas que se dedicam à atividade lucrativa, como ficou bem esclarecido nas NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

(...)

Convém inclusive chamar a atenção para o fato de que a Fundação não utiliza em sua contabilidade a denominação superávit ou déficit, mas sim Lucros ou Perdas, como se vê nos registros de fls. 1440 a 1446 e 1604 a 1619. Após analisar detalhadamente, não encontrei qualquer aspecto que pudesse macular a validade dos registros contábeis lançados nos livros, os quais inclusive se encontram registrados no órgão competente, conforme estampado nos termos de abertura e encerramento. Além disso, no Livro Diário encontram-se transcritos balancetes mensais, com saldos acumulados de todas as contas, os quais permitem formular sem dificuldades o resultado de cada período de apuração trimestral.

Questão similar à presente já foi submetida à esta Turma do CARF, através do Acórdão nº 1401-001.681, de 09 de agosto de 2016, que, por unanimidade de votos restabeleceu os lançamentos, em sede de recurso de ofício, por ter anuído com a premissa aqui também colocada de que a simples falta de escrituração ou apresentação do LALUR não é motivo bastante suficiente para incorrer-se na hipótese de arbitrar o lucro de uma instituição sem fins lucrativos que teve sua imunidade descaracterizada.

**Ac. nº 1401-001.681**

(...)

**IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.**

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.

(...)

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

**TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL/PIS-PASEP**

Tirante às questões específicas já submetidas à Recurso de Ofício que não foram conhecidas, aplica-se aos lançamentos reflexos o mesmo entendimento adotado no julgamento do IRPJ. Em relação especificamente ao PIS-PASEP, por não terem sido contrariados, reitere-se todos os fundamentos e conclusões chegadas pela decisão de piso, como se aqui estivessem transcritos, que cancelou parte do lançamento e manteve parcialmente o lançamento. É que suspensa a imunidade da instituição de educação constituída sob a forma

de Fundação de direito privado e passando a entidade a ser tributada com base no lucro real, estará sujeita a contribuir para o PIS/Pasep sobre o faturamento no regime não-cumulativo, com as ressalvas já garantidas pela DRJ.

Ora, a incidência do PIS sobre a folha de salários somente se justifica diante da ausência de atividade lucrativa. Constatado desvio de finalidade, que imponha a apuração de lucro tributável pelo imposto de renda, incidirá o PIS sobre o faturamento, ex vi art. 2º, I, da Lei nº 9.715, de 1998, c/c art. 2º, da Lei nº 9.718, também de 1998.

Nesse sentido, o fato de formalmente ser uma fundação, no período considerado, não a habilita a usufruir da isenção prevista no art. 13, inciso VIII da Medida Provisória nº 2.158-35<sup>1</sup>, de 24 de agosto de 2001, justamente porque foi comprovado que no período ele tinha fins lucrativos e exercia atividade empresária.

Outrossim, somente contribuirá para o PIS/Pasep sobre a folha de salários a instituição de educação a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, ex vi art. 13, inciso III da Medida Provisória nº 2.158-35<sup>2</sup>, de 24 de agosto de 2001. Veja-se que no caput do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, estão definidas exatamente as instituições de educação consideradas imunes nos termos do art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal. Dessa forma, na medida em que essas instituições tiverem sua imunidade suspensa, não mais se habilitarão ao pagamento do PIS/Pasep sobre a folha de salários, passando a contribuir na mesma sistemática atribuída as pessoas jurídicas de um modo geral.

Por uma via ou outra, nego provimento em relação ao PIS remanescente.

Por todo o exposto, NÃO CONHEÇO DO RECURSO DE OFÍCIO porquanto o valor exonerado está abaixo do valor de alçada à época do julgamento, bem assim NEGO provimento ao Recurso Voluntário, mantenho a suspensão da imunidade e os respectivos lançamentos do IRPJ e tributos reflexos remanescentes.

---

<sup>1</sup> Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...);

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público; (...)

<sup>2</sup> Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...);

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

Processo nº 10380.722100/2009-63  
Acórdão n.º **1401-001.836**

**S1-C4T1**  
Fl. 42

---

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator