



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

Processo nº 10380.729113/2012-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.713 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2016
Matéria SUSPENSÃO DA IMUNIDADE
Recorrente FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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: o oferecimento de publicidade em equipe esportiva da entidade para empresa do mesmo grupo econômico, sem a devida cobrança pelo serviço prestado; 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; o pagamento de anúncios publicitários em empresas pertencentes ao grupo econômico de seus dirigentes em valores superiores aos preços praticados para os demais anunciantes; e a participação da interessada em grupo econômico com fins lucrativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, EM NEGAR provimento ao recurso. Os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorii, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Aurora Tomazini de Carvalho e Livia De Carli Germano votaram pelas conclusões, em função 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.

Processo nº 10380.729113/2012-69
Acórdão n.º **1401-001.713**

S1-C4T1
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregório, Luciana Yoshihara Argangelo Zani, Júlio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini de Carvalho, Livia de Carli Germano e Antonio Bezerra Neto

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte contra acórdão que julgou, por unanimidade dos votos, a manutenção do ato de suspensão de imunidade.

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

Trata-se de processo formalizado tendo em vista o rito processual determinado pelo art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, instrumentalizado a nível infra legal pelo art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 113, de 1998, e pelo art. 123 do Decreto nº 7.574, de 2011, que tratam do procedimento a ser adotado para fins de suspensão da imunidade das instituições de educação e assistência social.

Ao final do procedimento, deu-se a emissão do Ato Declaratório Executivo nº 80, de 26 de outubro de 2012, fl. 607, declarando suspensa a imunidade tributária da pessoa jurídica Fundação Edson Queiroz, CNPJ 07.373.434/0001-86, em virtude da inobservância do disposto pelos artigos 9º, § 1º e 14, incisos I a III da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), com efeitos legais nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e às contribuições sociais que lhe são reflexas (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins).

Em 23/08/2012, o representante legal da pessoa jurídica foi notificado de Relatório Fiscal, fls. 02/23, formalizado em razão do disposto pelo § 1º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, documento em que ficou consignado que a empresa beneficiária da imunidade praticou atos representativos de ofensa aos dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) supra referidos, tendo por consequência a suspensão do benefício fiscal usufruído pela instituição, tudo conforme discorrido nos itens subsequentes.

BOLSAS DE ESTUDOS CONCEDIDAS A EMPREGADOS DE EMPRESAS DO GRUPO EDSON QUEIROZ

- a Fundação Edson Queiroz contemplou funcionários de outras empresas do Grupo Edson Queiroz com bolsas de estudos com descontos nas mensalidades variando entre 5% e 47% (R\$ 244.165,00 em 2008, R\$ 225.775 em 2009 e R\$ 194.850,00 em 2010);

- tratando-se de prática comum no mundo empresarial as pessoas jurídicas custearem cursos de graduação e de capacitação de seus funcionários, as integrantes do Grupo Edson Queiroz perceberam inegável vantagem direta, pois deixaram de pagar a parte

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração que normalmente é cobrada dos empregadores, representada pela parcela da bolsa de estudo sem qualquer contrapartida ofertada Fundação Edson Queiroz;

- a Fundação Edson Queiroz não tem nenhum motivo para beneficiar um funcionário que não é seu, mas de outra empresa do mesmo grupo econômico;
- o mesmo tratamento não foi observado em relação aos empregados das pessoas jurídicas em geral, não integrantes do Grupo Edson Queiroz, para as quais somente foram diagnosticados os chamados descontos comerciais ou aqueles destinados aos participantes do PROUNI, que tem regulamentação própria;
- com a adoção desse procedimento a Fundação Edson Queiroz distribuiu parcela de seu patrimônio e/ou renda, infringindo os incisos I e II do art. 14 do CTN ao longo dos anos-calendário 2008 a 2010, motivo suficiente para a suspensão da imunidade tributária vez que conceder bolsas a funcionários de outras empresas do grupo significa distribuir parcela de seu patrimônio e/ou renda àquelas empresas, além de configurar aplicação de recursos em atividade distinta da manutenção de seus objetivos institucionais.

GASTOS COM EQUIPE DE FUTSAL

- a Fundação Edson Queiroz mantém uma equipe de futsal feminina cujas atletas, além da ajuda de custo que normalmente é oferecida, foram contempladas com bolsas de estudo da própria Fundação o que, visto de forma isolada, não representa qualquer impedimento para o gozo da imunidade;
- acontece que referida equipe é conhecida como Nacional Gás UNIFOR, tem em seu uniforme o logotipo da Nacional em destaque maior até do que o da própria Fundação, além do que as cores de seu uniforme não são o azul e branco da UNIFOR, mas o vermelho, azul e branco da Nacional;
- nos campeonatos disputados, a equipe é tratada como Nacional Gás (empresa do Grupo Edson Queiroz), e não como UNIFOR como seria de se esperar;
- tal equipe esportiva é usada como instrumento de publicidade da Nacional Gás, ferindo os princípios institucionais da Fundação que dizem respeito à educação e ao ensino, e não à publicidade;
- as atletas não são selecionadas dentre as alunas da Fundação, mas dentre aquelas com maior aptidão para a prática do esporte, com a oferta de bolsas de estudo e da ajuda de custo neste item tratada, de modo que ingressem na entidade;
- a Nacional Gás não oferece qualquer contrapartida financeira em razão da publicidade recebida, que é totalmente gratuita, sendo que todos os gastos com a equipe, a exemplo da ajuda de custo, das bolsas de estudo e das despesas com as viagens, são arcados pela Fundação Edson Queiroz, sem que haja qualquer repasse por parte da Nacional Gás, fato reconhecido pela própria implicada;

- a publicidade gratuita constitui inegável distribuição de receita e/ou patrimônio da Fundação pois caso a Nacional Gás desejasse patrocinar qualquer outra equipe esportiva fatalmente teria que arcar com o recurso financeiro necessário para a realização da empreitada;
- quanto à Fundação, em não se tratando de empresa do mesmo grupo, haveria a necessária cobrança pela publicidade oferecida;
- no período fiscalizado, as ajudas de custo alcançaram a quantia de R\$ 248.560,00 enquanto a renúncia da receita, em razão das bolsas de estudo, foi da ordem de R\$ 50.018,25;
- a equipe de futsal feminina da Nacional Gás UNIFOR apresenta grande destaque no cenário esportivo nacional, participando continuamente dos campeonatos estadual, regional e nacional da modalidade, com expressiva cobertura da imprensa especializada, além da presença do público nos jogos, pelo que a exposição da marca Nacional Gás não pode ser considerada desprezível, tudo isso com dispêndio em torno de R\$ 300 mil para a Fundação e custo zero para a Nacional Gás;
- a parcela que deixou de ser cobrada da Nacional Gás representou aplicação de recurso em atividade diversa dos objetivos institucionais da Fundação, com ofensa aos incisos I e II do art 14 do CTN, motivo suficiente para a suspensão da imunidade.

PUBLICIDADE DE ENTIDADE BENEFICENTE

- a despeito de inexistir dispositivo legal a vedar gastos com publicidade por parte das empresas imunes, deve ser elaborada uma análise detalhada dos dispêndios da interessada a este título realizados;
- os gastos com publicidade da Fundação Edson Queiroz totalizaram R\$ 13,14 milhões em 2008, R\$ 12,68 em 2009 e R\$ 14,48 em 2010 com variação de - 3,53% de 2008 para 2009 e de 14,26% de 2009 para 2010;
- quanto às bolsas de estudo concedidas, em 2008 foram de R\$ 6,10 milhões, em 2009 de R\$ 5,75 milhões e em 2010 de R\$ 5,81 milhões com decréscimo de 6,09% de 2008 para 2009 e com crescimento de 1,12% de 2009 para 2010;
- considerando-se apenas as bolsas assistenciais (excluídas aquelas concedidas a funcionários e dependentes da Fundação, a empregados de outras empresas do Grupo e aquelas concedidas às atletas de futsal), em 2008 foram de R\$ 3,78 milhões, em 2009 de R\$ 3,45 milhões e em 2010 de R\$ 3,49 milhões com variação negativa de 9,59% de 2008 para 2009 e positiva de 1,29% de 2009 para 2010;
- no mesmo período o lucro real da Fundação foi de R\$ 216,64 milhões em 2008, de R\$ 212,85 milhões em 2009 e de R\$ 227,87 milhões em 2010 com decréscimo de 1,75% e acréscimo de 7,06% respectivamente;
- tal situação pode ser sintetizada no demonstrativa a seguir disposto:

Ano	Publicidade	(%)	Bolsas	(%)	Lucro	(%)
2008	16.139.967,90		6.103.105,18		216.642.745,99	
2009	12.675.690,28	-3,53	5.752.526,91	-5,74	212.851.018,32	-1,75
2010	14.483.165,55	14,26	5.816.681,76	1,12	227.872.950,26	7,06

ante os números apresentados, o lucro da Fundação Edson Queiroz não foi revertido em gratuidades, que deveria ser o objetivo institucional da fiscalizada, mas em gastos com publicidade o que pode ser observado pelo crescimento maior dos dispêndios com publicidade, quando comparado com as gratuidades, o que demonstra claramente que o foco não foi a prestação de serviços educacionais, mas sim o lucro e sua distribuição para outras empresas do Grupo Edson Queiroz, como indicado no demonstrativo a seguir disposto, contendo os gastos da Fundação com publicidade nas mencionadas empresas:

Empresa Grupo EQ	2008	2009	2010
Editora Verdes Mares	3.310.684,38	3.678.303,63	4.450.304,00
Rádio Verdes Mares	598.942,50	614.015,00	638.230,00
Televisão Verdes Mares	4.406.762,37	4.279.751,65	5.145.914,55
TV Diário	4.823.578,65	4.103.620,00	4.250.717,00
Total	13.139.967,90	12.675.690,28	14.483.165,55

ao realizar tão elevados gastos com publicidade, a detentora do benefício fiscal teve como objetivo distribuir seus resultados positivos a outras empresas do mesmo grupo econômico, fazendo-o de forma disfarçada, através de gastos com publicidade;

se a intenção da Fundação Edson Queiroz fosse apenas a publicidade, teria veiculado as mensagens de forma mais pulverizada, de modo a alcançar um público maior e mais variado, não as concentrando apenas nas empresas do Grupo Edson Queiroz;

- foi também feita uma análise comparativa entre os gastos com publicidade da Fundação e aqueles despendidos por alguns de seus concorrentes na atividade de educação superior na cidade de Fortaleza/CE, elaborada na forma de percentual dentre as despesas com publicidade e as respectivas receitas brutas:

Ano	Fundação	Empresa A	Empresa B	Empresa C
2008	6,54%	2,46%	0,78%	2,17%
2009	5,93%	1,38%	0,61%	1,36%
2010	6,53%	1,02%	0,31%	1,05%

a fiscalizada gastou com publicidade, tanto em valores absolutos, quanto em percentuais, muito mais do que suas principais concorrentes, todas elas empresas com fins lucrativos, o que demonstra que o fim verdadeiramente almejado com tão elevados pagamentos não é a simples publicidade, mas a efetiva distribuição de seu patrimônio e/ou receita a outras empresas do Grupo Edson Queiroz;

também foi elaborado um demonstrativo em que foi cotejado o volume financeiro representado pela imunidade tributária incidente sobre o IRPJ (valores

encontrados na DIPJ, ficha DOAR - Demonstração da Origem e Aplicação de Recursos, correspondendo a uma origem de recursos) com os valores aplicados pela Fundação na aquisição de ações, em publicidade e na disponibilização de bolsas de estudo:

Ano	Imunidade IRPJ	Aquisição Ações	Publicidade	Bolsas
2008	32.496.411,90	24.630.943,86	13.139.967,90	6.103.105,18
2009	31.927.652,75	0,00	12.667.246,29	5.752.526,91
2010	34.180.942,54	26.852.405,43	14.483.165,55	5.816.681,76
Total	96.605.007,19	51.483.349,29	40.290.379,74	17.672.313,85

- a tudo isso foi acrescido ser a Fundação Edson Queiroz a maior anunciante de duas empresas do Grupo Queiroz Galvão que foram objeto de diligência fiscal por parte do autor do procedimento, a Editora Verdes Mares (Jornal Diário do Nordeste) e a TV Diário, tendo sido constatado que, a despeito de se declarar sem fins lucrativos, a Fundação Edson Queiroz gastou em publicidade nos referidos veículos de comunicação mais do que qualquer empresa com fim lucrativo;

- na realidade, a interessada gasta em anúncio muito mais do que qualquer outro cliente pois, para se alcançar o valor pago com publicidade na Editora Verdes Mares, foi necessário somar os valores dos três maiores anunciantes subsequentes a ela e, no caso da TV Diário, a soma atingiu os seis maiores anunciantes colocados logo abaixo da Fundação.

PAGAMENTO DE PUBLICIDADE EM CONDIÇÕES DE DESVANTAGEM

- neste item foi perquirida a existência de sobrepreço nos gastos com publicidade;

- na TV Diário Ltda foram analisadas as notas fiscais de prestação de serviços a diversos clientes, tendo sido observado que o custo unitário da tabela é o mesmo para todos os clientes, variando apenas em função do programa em que o comercial é exibido;

- também foi observado que o valor de tabela não é cobrado pois, normalmente, a TV Diário concede generosos descontos a seus anunciantes, os quais variaram entre 41,67 e 87,61% para empresas não integrantes do Grupo Edson Queiroz;

- quando o anunciante pertence ao Grupo Edson Queiroz, o desconto concedido foi sempre o mesmo, da ordem de 50%;

- tratando-se da Fundação Edson Queiroz, foi diagnosticado que os descontos foram de apenas 30%, tendo a autoridade fiscal concluído que referida pessoa jurídica pagou pela publicidade até 273% a mais pela publicidade do que pagaram as empresas sem vinculação com o grupo empresarial e, na comparação com as demais empresas do grupo, o acréscimo foi de 40% a mais pelos mesmos serviços prestados;

- os pagamentos proporcionalmente maiores da Fundação Edson Queiroz chamam mais a atenção pelo fato de se tratar da maior anunciante da TV Diário e pelo fato de a prática comercial ser justamente na direção contrária, ou seja, quanto mais relevante for o anunciante, melhores são as condições contratuais pactuadas e mais generosos são os descontos;

- a TV Diário trata muito mal seu melhor cliente e, mesmo assim, ele permaneceu com a sua política publicitária naquela emissora, tendo até mesmo

aumentado o valor gasto em períodos anteriores, o que demonstra que a Fundação Edson Queiroz distribuiu à TV Diário, empresa do Grupo Edson Queiroz, parcela de seu patrimônio e/ou renda que chegou ao montante de R\$ 3,63 milhões entre os anos de 2008 e de 2010, segundo os cálculos elaborados pela autoridade fiscalizadora;

- tudo isso demonstra que a Fundação Edson Queiroz distribuiu parcela de seu patrimônio e/ou receita, incorrendo nas vedações estabelecidas pelos incisos I e II do art. 14 do CTN nos anos de 2008 a 2010, representando motivação suficiente para a suspensão da imunidade do IRPJ e dos tributos reflexos no período considerado.

PARTICIPAÇÃO EM GRUPO ECONÔMICO

- existem os grupos econômicos de direito e os grupos econômicos de fato;

- os grupos econômicos de direito são aqueles constituídos em conformidade com o art. 256¹ da Lei nº 6.404, de 1976;

- já os grupos econômicos de fato são classificados em regulares e irregulares;

- são regulares aqueles que, apesar de não serem dotados de formalização legal, não realizam práticas dissuasivas irregulares, ao serem constituídos, sendo resultado de decisões legítimas de seus controladores, que, não pretendendo dar à sua organização as características expressadas na Lei nº 6.404, de 1976, promovem a constituição de empresas interligadas entre si e controladas direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas, sem que se possa inferir, apesar desta circunstância, a ocorrência de práticas irregulares ou ilegais;

- ainda que de fato, o grupo econômico assume, em geral, pública e ostensivamente a sua condição de "grupo";

- a Fundação Edson Queiroz faz parte de um grupo econômico de fato e regular, o Grupo Edson Queiroz, corroborando para este entendimento os fatos a seguir delineados:

o grande parte da logística, a exemplo da contabilidade e dos setores financeiro e jurídico, encontra-se centralizada no mesmo endereço, a Praça da Imprensa, s/n, sede do Grupo Edson Queiroz;

o alguns funcionários trabalham indistintamente para várias empresas do grupo, inclusive para a Fundação, especialmente nos setores jurídico e de contabilidade, isso em espaços comuns localizados na Praça da Imprensa, s/n;

o quando das diligências realizadas em quatro empresas do grupo (Editora Verdes Mares, CNPJ 07.209.299/0001-38; Esmaltec S/A, CNPJ 02.948.030/0001-50; Nacional Gás Butano Distribuidora LTDA, CNPJ 06.980.064/0001-82 e TV Diário Ltda, CNPJ 23.493.364/000156), os termos de início, de intimação e de encerramento foram recebidos pelo mesmo procurador da fundação, demonstrando unicidade de comando;

¹ Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns

o os responsáveis pela Fundação participam ou participaram de diversas empresas do grupo, conforme exaustivamente discorrido pelo responsável pelo procedimento fiscal;

o em convênio com a UNIMED, é excluída expressamente "do grupo econômico do Grupo Edson Queiroz" apenas a empresa CONPAR PRODUTOS MARINHOS S/A (Cláusula 4.6), donde se conclui que a Fundação Edson Queiroz faz parte do Grupo Edson Queiroz;

o a responsável pela contabilidade da Fundação Edson Queiroz, Sra Maria de Fátima Farias Santos Rebouças (responsável pelo preenchimento da DIPJ nos exercícios 2009 a 2011), não consta da folha de pagamentos nem da GFIP da Fundação, tendo sido localizada na GFIP da empresa Paragás Distribuidora Ltda, CNPJ 05.840.319/0001-49, empresa do Grupo Edson Queiroz;

o a Fundação Edson Queiroz é exibida na rede mundial de computadores (www.edsonqueiroz.com.br) como integrante do referido grupo, onde consta que "as empresas do Grupo Edson Queiroz exercem sua prática de responsabilidade social através da Fundação Edson Queiroz";

- como imaginar uma entidade beneficente participando de um grupo econômico se ela não tem o lucro como um de seus objetivos? A única resposta possível é que não se trata de uma entidade beneficente, mas sim de uma empresa, com fins econômicos como qualquer outra;

- não se afirma que as entidades beneficentes não possam ter lucros ou não devam se estruturar da maneira mais eficaz possível;

- apenas se afiança que o lucro não deve ser um de seus objetivos fundamentais, mas apenas uma consequência de uma administração eficiente e que sua organização deve ser individualizada, sob risco de se confundirem os recursos, bens, patrimônios e receitas da entidade com os de outras empresas, dado que as empresas componentes de Grupos Econômicos comportam-se como se fossem uma única empresa;

- a participação da Fundação em grupo econômico constitui um impedimento ao gozo da imunidade durante todo o período entre os anos de 2008 a 2010 visto demonstrar claramente que, embora seu Estatuto Social afirme que a Fundação tem por objeto projetos assistenciais, seu verdadeiro e maior objetivo é o lucro, ferindo, pois, o disposto no art. 9º, IV, "c" Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN);

- se a natureza jurídica de entidade beneficente impossibilita a configuração de grupo econômico, é o mesmo que dizer que, se uma instituição participa de grupo econômico, ela não será uma entidade beneficente;

- também impossibilita a participação de entidade beneficente em grupo econômico a solidariedade das contribuições previdenciárias e dos débitos trabalhistas existente entre as empresas integrantes do grupo, pelo que poderia a Fundação responder por débitos de outras empresas, configurando distribuição de receitas.

INVESTIMENTO EM BOLSA DE VALORES

- ao longo do período fiscalizado a Fundação Edson Queiroz aplicou recursos em bolsa de valores, mais especificadamente em ações da Petrobrás S/A, da Companhia Vale do Rio Doce S/A e da TAM S/A, alcançando os valores globais de R\$ 24.630.943,86 em 2008, de R\$ 0,00 em 2009 e de R\$ 26.852.405,43 em 2010;
- considerando-se os valores acumulados alocados nessa modalidade de investimento, chega-se ao resultado de R\$ 128.696.234,97 em 21/12/2008, de R\$ 128.696.234,97 em 31/12/2009 e de R\$ 155.529.669,87 em 2010;
- essa prática de investimento caracteriza a aplicação em objetivos distintos das finalidades institucionais de uma entidade beneficente, ferindo assim o disposto no art. 14, II da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), constituindo motivo para suspensão da imunidade quanto ao IRPJ e tributos reflexos durante todo o período entre os anos de 2008 a 2010;
- tais recursos deveriam ser aplicados nas atividades educacionais ou assistenciais da Fundação, e não na ciranda financeira;
- seria admissível a aplicação do numerário em renda fixa, por exemplo, ou em outro investimento com igual risco, mas não no mercado de ações em que os lucros podem ser bem maiores, mas os riscos de perdas também o são, percebendo-se que a Fundação objetivou o acúmulo de capital, e não simplesmente a manutenção do valor real dos seus recursos, para posterior reaplicação em seus objetivos institucionais;
- investimentos permanentes na Petrobrás, na Vale e na TAM caracterizam não somente a aplicação de recursos em atividades diversas de seus objetivos institucionais, mas também a constituição de patrimônio de terceiros, sem cunho beneficente, pois é inegável que tais empresas visam o lucro e que a aquisição de suas ações faz com que a Fundação Edson Queiroz passe a deter parte destas companhias e também vise o lucro, ferindo o disposto no art. 9º, IV, "c" do CTN, já que a imunidade somente deve ser conferida às instituições sem fins lucrativos.

PROJETOS ASSISTENCIAIS

- não se quer ignorar, ou pior, negar a importância da Fundação Edson Queiroz para a sociedade cearense, seja oferecendo educação de reconhecida qualidade, seja disponibilizando opções de lazer, gratuitamente ou não, tais como teatro, espetáculos musicais, mostras de arte, seja oferecendo atendimento médico, odontológico, jurídico, educacional ou desportivo à parcela mais carente de Fortaleza;
- por outro lado, é também inegável se reconhecer que a atuação da Fundação em assistência, além do inegável caráter social e humano, denota um componente econômico embutido;
- isso porque em todas as unidades nas quais são prestados serviços gratuitos à população são utilizadas pela Fundação para treinamento e capacitação de seus profissionais e para estágio de seus alunos;
- a Escola de Aplicação Yolanda Queiroz é utilizada pelo curso de Pedagogia, o Núcleo de Atenção Médica Integrada utilizado pelos cursos do Centro de Ciências da Saúde e do Curso de Psicologia, o Núcleo de Aplicação em Tecnologia da Informação é utilizado pelo curso de Computação, o Escritório de Prática Jurídica pelo curso de Direito, a Clínica Integrada de Odontologia pelo curso

de odontologia e a Academia Unifor pelos cursos de educação física, fisioterapia, ciências da nutrição e terapia ocupacional;

- assim, estes equipamentos representam muito mais uma economia com os custos de estágio, que deve ser obrigatoriamente oferecido pela instituição de ensino segundo exigência do Ministério da Educação - MEC, do que atividade assistencial.

Em 24/09/2012, conforme facultado pelo § 2º² do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, a pessoa jurídica apresentou documento contendo as alegações e as provas entendidas como suficientes para elidir o que foi considerado pela fiscalização, fls. 359/587.

A matéria foi submetida à apreciação do Sr. Delegado da DRF Fortaleza que, tendo por substrato a Informação Fiscal de fls. 589/605, emitiu o Despacho Decisório de fl. 606 considerando improcedentes as contrarrazões apresentadas pela defesa e determinando a expedição de Ato Declaratório suspensivo da imunidade do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e das contribuições sociais reflexas (CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins), com efeitos nos anos calendários de 2008, 2009 e 2010.

Em consequência, foi editado o Ato Declaratório Executivo nº 80, de 26 de outubro de 2012, fl. 607, suspendendo a imunidade tributária da Fundação Edson Queiroz em virtude de inobservância ao disposto nos artigos 9º, § 1º e 14, incisos I a III da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), com efeitos para os anos-calendário 2008, 2009 e 2010.

A ciência da Informação Fiscal, do Despacho Decisório e do Ato Declaratório deu-se no dia 30/10/2012, fl. 609.

Inconformado com o que foi deliberado, em 20/11/2012 a Fundação Edson Queiroz apresentou impugnação, fls. 612/625, conforme adiante reproduzido:

VANTAGENS A EMPRESAS PERTENCENTES A SEUS DIRIGENTES - BOLSAS DE ESTUDOS A EMPREGADOS

A acusação de fornecimento de bolsas de estudos a empregados de empresas pertencentes a dirigentes da Fundação se mostra de todo infundada, uma vez que tal fato não caracteriza nenhuma vantagem às ditas empresas, dado que os beneficiários do fornecimento de bolsas de estudos são as pessoas físicas dos bolsistas e não as empresas e muito menos, seus dirigentes. Portanto, a acusação carece de fundamento fático e legal.

Não procede também a conclusão do fisco de que o fornecimento de bolsas de estudo a funcionários do Grupo representa custo indireto suportado pela FEQ. Tal suposição é absolutamente fantasiosa e não passa de mera conjectura desprovida de qualquer fundamento legal. Não fosse assim, a visão do fiscal é estreita e distorcida, já que ele somente fala de bolsas conferidas a determinados grupos de pessoas que eventualmente fazem parte do Grupo Edson Queiroz, todavia, não menciona sequer uma vez as inúmeras bolsas de estudo conferidas a pessoas que nada tem a ver com o Grupo. Nesse sentido a auditoria fica completamente maculada pela parcialidade com que atuou o agente fiscal.

² § 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

Nesse passo é descabida a afirmação de que a Fundação teria distribuído parcela de seu patrimônio uma vez que ao fornecer bolsas de estudos, seja para funcionários do Grupo Edson Queiroz, seja para qualquer outra pessoa, a Instituição somente cumpre um de seus objetivos sociais, qual seja, o de "...elevar o nível cultural e educacional na área em que a Instituição venha a exercer as suas atividades." (cf. art. 1º da Escritura Pública de Constituição da Fundação Edson Queiroz).

GASTOS COM EQUIPE DE FUTSAL

No mesmo sentido, tem-se que a manutenção de time de futsal, ou outro de esporte qualquer, não representa afronta aos objetivos sociais da Instituição e nem tampouco ao artigo 14 do CTN. O fato de constar o nome da Nacional Gás juntamente com o da UNIFOR na camisa dos jogadores não representa descumprimento aos requisitos do mencionado artigo, uma vez que não há nesse comportamento descumprimento de atribuições estatutárias e nem tampouco distribuição de parcela do patrimônio. A acusação de que tal procedimento equivale à renúncia de receita também carece de prova, não passando de mera suposição, que não pode ser utilizada para a quebra da imunidade pretendida.

Nesse diapasão, é bom deixar claro que a Fundação Edson Queiroz e as empresas do Grupo Edson Queiroz são administradas por pessoas diversas. A primeira, pelo Conselho Curador, e o segundo, por D. Yolanda Vidal Queiroz. E, em que pese o compartilhamento de espaços e eventualmente até mão de obra pela Fundação e algum funcionário do Grupo Edson Queiroz, isso não quer dizer que os objetivos da Fundação estejam sendo violados ou que ela vise o lucro. Ao contrário, o que há é uma racionalização na gerência e administração visando a economia de recursos.

Por derradeiro, é bom não esquecer que a Fundação Edson Queiroz e o Grupo Edson Queiroz realmente estão intimamente ligados. Isto porque ambos foram concebidos e criados por Edson Queiroz, fato este que também não autoriza presumir, como faz várias vezes o Auditor Fiscal, que a Fundação tenha finalidade econômica e faça parte do Grupo empresarial Edson Queiroz.

PUBLICIDADE DE ENTIDADE BENEFICENTE

Como bem disse o Auditor Fiscal, não existe nos diplomas legais de regência, qualquer vedação aos gastos com publicidade. Assim, qualquer ilação, suposição ou presunção atinente à matéria não terá o condão de suspender a imunidade da Instituição.

Ademais, não custa lembrar que a impugnante, 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.

Há de se destacar, necessariamente, que a publicidade combatida pela Fiscalização é essencial ao alcance dos objetivos da Fundação, uma vez que de cunho educacional, social, cultural, desportivo e científico. De fato, as mídias

impressas, televisivas e da Internet são meios extremamente eficazes de alcance de todas as camadas da sociedade. Assim, ao desenvolver a campanha publicitária "Doe de Coração" a Fundação não busca a captação de alunos, mas a conscientização de toda uma coletividade quanto à possibilidade de colaboração de cada indivíduo com a preservação da vida humana. Em outras palavras, seus esforços nesse segmento são voltados unicamente para a disseminação dos valores vida e solidariedade em cada cidadão.

Do mesmo modo, quando a Fundação Edson Queiroz firma convênios com outras instituições e realiza a divulgação de eventos, tais como o Grand Prix Caixa/Unifor Internacional de Atletismo, ela divulga o esporte e este, é consagrado, não só no Brasil, mas em todo o mundo, como fator de desenvolvimento humano e social.

Outro exemplo de publicidade não voltada estritamente para a divulgação dos cursos que oferece a toda a comunidade, é aquela que divulga os eventos culturais por ela promovidos, constantemente. Como atrair público para uma exposição de arte, gratuita, diga-se, sem utilizar veículos de grande alcance popular? Para isso, deve-se escolher veículos de grande audiência, do contrário, o conhecimento da realização do evento ficaria restrito àqueles cujo alcance aos meios tecnológicos é favorecido pelos recursos materiais.

A TV Diário, por exemplo, é reconhecidamente um veículo de comunicação de grande alcance e com relevante audiência nas camadas sociais menos favorecidas, notadamente as chamadas classes C e D. Em sua programação estão incluídos programas de linguagem consideradas por muitos como "mais popular", mas também por programas regionais de elevado valor cultural, inclusive um telejornalismo de elevado nível. Portanto, quando a Fundação decide por veicular na TV Diário eventos culturais, esportivos e campanhas humanitárias o faz ciente de que o conteúdo de suas campanhas chegará a todos os lares, indistintamente.

Ademais, ainda que divulgue seu calendário de matrículas e os cursos que oferta, é dever seu estimular a capacitação e formação educacional e científica, inclusive e principalmente dos cidadãos das classes C e D, como alicerce para o desenvolvimento da sociedade cearense.

De outro lado, a forma como maneja os recursos da Fundação é de competência exclusiva do Conselho Curador. O fato de em um ano a Instituição gastar mais ou menos com publicidade ou fornecer mais ou menos bolsas de estudo é atribuição e decisão administrativa e gerencial, não importando tais decisões em motivação hábil e legal para a suspensão da imunidade.

A fiscalização, mais uma vez, utiliza presunções, suposições e comparações não autorizadas por lei, com o único escopo de tentar cassar de forma ilegal a imunidade da Fundação Edson Queiroz.

Quanto à afirmação de que "...é a Fundação que sustenta a Editora Verdes Mares e a TV Diário", não é verdade, eis ao verificar os balanços dos períodos em questão daquelas empresas, ver-se-á que as mesmas auferem rendimentos de inúmeras fontes.

Além do mais, nesse período, nenhum lucro ou dividendo foi distribuído aos sócios daquelas empresas, fato que por si só descaracteriza uma eventual tentativa de distribuição disfarçada do patrimônio da Fundação via de tais empresas, como foi aventado pela fiscalização, consoante se provou mediante a juntada dos balanços na Manifestação de Inconformidade apresentada em 24/09/2012.

Relativamente à afirmação de que a Fundação teria pago valores maiores que a concorrência pela publicidade, tem-se que a FEQ não tem acesso a política de preços praticada pelas empresas que contrata, portanto, utiliza o bom senso e os referenciais de mercado para negociar seus contratos.

Interessante notar, por final, que os anúncios são veiculados no Diário tendo em vista que aquele matutino é o mais lido no Estado, com alcance em todos os municípios e a constante publicidade é necessária para enfrentar a concorrência predatória que as demais faculdades fazem, baixando de forma irreal os preços, todavia, em contrapartida, oferecendo ensino de péssima qualidade. A UNIFOR, por outro lado, já se inseriu no Estado e no País e até no exterior como um referência no ensino superior. Veja-se que a UNIFOR tem inúmeros convênios de cooperação e estudos firmados com universidades da Europa e dos Estados Unidos.

Conforme anteriormente destacado, as exposições que realiza e patrocina trazem para o Ceará mostras de artistas mundialmente consagrados, o que denota uma inequívoca disposição de melhorar e lapidar o nível cultural da sociedade cearense.

Nesse sentido, reitera-se, para que tais eventos tenham permeabilidade é preciso divulgá-los, e é isso exatamente que a FEQ faz via os meios de comunicação que elege.

Ainda quanto à TV Diário, a Fundação Edson Queiroz sempre pagou o valor da tabela apresentado pela Televisão e desconhece a política de descontos utilizada por aquela empresa.

PARTICIPAÇÃO EM GRUPO ECONÔMICO

Como já se disse alhures, a Fundação Edson Queiroz e o Grupo Edson Queiroz, embora, são entes diversos e autônomos, estão umbilicalmente ligados, uma vez que o criador de um foi o fundador da outra. Ademais, tanto as empresas do Grupo Edson Queiroz, quanto a Fundação Edson Queiroz, têm a família Queiroz, como sócios e curadores e não poderia ser diferente. A afirmação de grupo econômico é absurda e fantasiosa, uma vez que é impossível dissociar a FEQ da família Queiroz, senão veja-se.

A afirmação de que a Fundação faz parte do Grupo Edson Queiroz é totalmente descabida uma vez que, não se vislumbra em todo o trabalho fiscal um indício sequer de que a/as empresa/s do Grupo Edson Queiroz estivessem unidas em torno de um propósito comum, promovendo uma cadeia de negócios formalmente lícitos, mas com intuito substancial de desviar patrimônio da Fundação Edson Queiroz. Ao contrário, o que se vê é a administração eficiente e individualizada tanto das empresas do Grupo quanto da Fundação Edson Queiroz. As empresas são dirigidas por Yolanda Queiroz e a FEQ por Airton Queiroz, como já demonstrado na Manifestação de Inconformidade apresentada em 24/09/2012.

Tudo o mais são conjecturas infundadas e presunções não autorizadas uma vez que não existe nenhum normativo na legislação pátria que proíba que uma família institua e administre uma fundação e tenha também negócios outros no âmbito empresarial.

INVESTIMENTO EM BOLSA DE VALORES

A autoridade fiscalizadora afirma que a Fundação vem efetuando aplicações de recursos em ações da Petrobrás S/A e da Vale do Rio Doce, o que caracterizaria um desvio de seus objetivos institucionais.

Inicialmente, vale lembrar 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 vigentes 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."

Assim, 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 o patrimônio da Entidade, o que ao contrário do que foi dito pela autoridade recorrida, longe de ser infração é uma obrigação do gestor da Fundação.

De outro lado, 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.

Cumpra consignar, por relevante, 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. Tal entendimento, segundo a mais abalizada doutrina, não encontra guarida nem no texto constitucional, nem nas regras jurídicas emanadas da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, em Parecer exarada a propósito de consulta formulada pela Federação do Comércio do Estado de São Paulo, datado de 11 de dezembro de 2001, assim se manifestou sobre o assunto em foco:

[...]

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais filia-se à tese ora defendida.

[...]

No mesmo sentido, temos manifestações do Conselho de Contribuintes traduzidas nos Acórdãos nºs 103-19.567, de 1998 e 103- 23.066 de junho de 2007, "verbis":

[...]

Por fim, vale notar que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3, cuja liminar foi por unanimidade concedida (DOUde 09/09/1998), assim se manifestou:

[...]

Dúvidas não restam, portanto, que o artigo 12 da lei ordinária nº 9.532/97 é inconstitucional, haja vista que a Constituição Federal ao mencionar a palavra lei, na alínea "c", do inc. VI, do art. 150 da CF/88, se referia a lei complementar e não lei ordinária. Portanto, o legislador fugiu de sua competência ao delimitar a aplicação da imunidade ali prevista. Esse entendimento já foi pacificado junto ao STF, no sentido de que a matéria de limitação constitucional ao poder de tributar caberá somente à Lei Complementar. Não fosse assim, a decisão contida na Medida Cautelar em epígrafe tem eficácia contra todos consoante disposto no artigo 11 da Lei 9.868/99.

PROJETOS ASSISTENCIAIS

O fato de a Fundação, que é a mantenedora da UNIFOR, utilizar as unidades nas quais são prestados serviços gratuitos à população para treinamento e estágios de alunos da UNIFOR em nada prejudica ou desnatura os objetivos de uma ou outra instituição. A capacitação e o treinamento de alunos da UNIFOR em unidades da Fundação traz benefícios à população, à UNIFOR, à sua mantenedora e aos alunos.

Ademais, frise-se que sua motivação é verdadeiramente de alcance social, porque os custos para oferecimento de estágio aos seus alunos em outras instituições, notadamente as de caráter público, são infinitamente menores. A manutenção de aparelhos como o NAMI, que prestam serviços à população mais carente, é por demais onerosa. Não há, portanto, que se falar em benefício próprio, o benefício é da sociedade.

Nesse diapasão, não há nessa conduta, qualquer violação dos requisitos para fruição e gozo da imunidade tributária.

CONCLUSÃO

A fiscalização, nada obstante o hercúleo e bem elaborado trabalho, nada apontou de concreto que comprovasse a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas da FEQ; a não aplicação no País os recursos por ela angariados na manutenção dos seus objetivos sociais ou a falta de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão. Patinou a fiscalização apenas no campo da especulação, da suposição, da comparação e da presunção. Elementos estes não referendados pela legislação que rege a matéria, pelo que não podem ser utilizados em face da elevada dose de subjetividade suportada por aqueles outros elementos.

Por isto mesmo a jurisprudência do CARF e a judicial são uníssonas ao entender que "A prova do desvio na aplicação de recursos de instituição a justificar a suspensão da imunidade tributária, deve ser evidente e cabal. Pequenas

irregularidades formais, não são capazes de desnaturar a sua condição. "(ac. 103-23.066 Conselho de Contribuintes).

Insistem, desse modo, os alegados descumprimentos aos incisos I, II e III do artigo 14 e do art. 9º, IV, "c", ambos do CTN, uma vez que a impugnante não distribuiu qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, nem tampouco aplicou recursos em objetivos diversos dos das suas finalidades institucionais.

Como visto, é transparente que a Fundação Edson Queiroz segue rigorosamente os ditames aos quais está subordinada, cumprindo de forma eficiente e ativa os objetivos para os quais foi constituída.

E mais, ao contrário do que a SRFB deseja fazer ver por meio de ilações das mais diversas matizes só vem a comprovar que a Fundação Edson Queiroz jamais descumpriu os incisos I e II do Art. 14 da Lei 5.172/66, senão veja-se.

DO PEDIDO

Face ao exposto, requer-se o cancelamento do Ato Declaratório Executivo nº 80, de 26 de outubro de 2012, com a manutenção do benefício fiscal da imunidade nos anos de 2008, 2009 e 2010. É o que se tem a relatar.

A DRJ manteve a suspensão da imunidade, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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: o oferecimento de publicidade em equipe esportiva da entidade para empresa do mesmo grupo econômico, sem a devida cobrança pelo serviço prestado; 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 aplicação de recursos no mercado de ações, ato incompatível com a manutenção dos objetivos institucionais; o pagamento de anúncios publicitários em empresas pertencentes ao grupo econômico de seus dirigentes em valores superiores aos preços praticados para os demais anunciantes; e a participação da interessada em grupo econômico com fins lucrativos.

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:

- a Interessada nega qualquer favorecimento da Fundação para as empresas do grupo;

- o oferecimento de bolsas de estudo a quaisquer beneficiários se enquadra em seu objetivo social;

- a simples aposição do nome de empresa do grupo nas camisas da equipe de *futsal* da UNIFOR não caracteriza descumprimento de atribuição estatutária;

- inexistente a apontada interrelação do Grupo Edson Queiroz com a Fundação, os quais são dirigidos por pessoas distintas, como nomeia;

- eventual utilização conjunta de instalações e mão de obra, não autoriza a se concluir que estejam sendo violados os objetivos da Fiscalizada, ou que ela vise lucro, pois tal fato representa racionalização na gerência e administração visando a economia de recursos;

- não há vedação legal aos gastos com publicidade, cabendo ao Conselho Curador da Fundação decidir a forma como maneja os seus recursos; as ilações ou suposições do autor do feito a esse respeito não se prestam a suspender a imunidade da Instituição;

- as referidas despesas se justificam para a manutenção e atração de novos alunos para a Universidade, diante da grande concorrência no mercado;

- não é verdadeira a afirmação do autor do feito, de que o jornal *Diário do Nordeste* (Editora Verdes Mares) e a *TV Diário* são sustentados pelas receitas oriundas da Fundação, pois têm eles inúmeras outras fontes de rendimentos, conforme os respectivos balanços; tampouco, no período em questão, foi distribuído qualquer lucro ou dividendo aos sócios das citadas empresas, fato que descaracteriza eventual tentativa de distribuição do patrimônio da Fundação;

- acerca do tratamento desvantajoso apontado pela Fiscalização, afirma que não tem acesso à política de preços praticada pelas empresas que contrata, utilizando o bom senso e os referenciais de mercado para negociar seus contratos;

- anuncia no *Diário do Nordeste* por ser o jornal mais lido no Estado, e a constante publicidade é necessária para enfrentar a concorrência observada no setor em que atua e divulgar os importantes eventos culturais que promove;

- quanto à *TV Diário*, a FEQ sempre pagou o valor da tabela apresentado pela emissora, desconhecendo a política de descontos por ela utilizada para os demais anunciantes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

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

Conforme relatado, trata-se de recurso voluntário, envolvendo a suspensão da imunidade/isenção da entidade recorrente.

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 artigos 9º, § 1º e 14, incisos I a III 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 - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

[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.

PREJUDICIAL DE MÉRITO (MANDADO DE SEGURANÇA)

Alegou a Recorrente que o Auditor Fiscal não teria observado que a Entidade é detentora de decisão judicial transitada em julgado, reconhecendo o benefício fiscal de que se cuida, condicionada apenas ao cumprimento do inciso I, do art. 14, do CTN, o que comprometeria os pressupostos do raciocínio fiscal sob análise (na verdade, a dita condição alcança todo o art. 14, do CTN, conforme petição inicial da referida ação, constante das fls. 547/574).

Porém, conforme muito bem observado pela decisão de piso, a matéria tratada no Mandado de Segurança nº 99.0009623-1, objeto da citada ação, diz respeito à imunidade das contribuições previdenciárias previstas no art. 22, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 2001, cuja decisão judicial transitada em julgado afastou a aplicação do disposto no art. 55 desta Lei, e de suas alterações introduzidas pela Lei nº 9.732, de 1998, assegurando a fruição do benefício com base apenas na observância do disposto no art. 14, do CTN, enquanto que os presentes autos cuidam de imunidade do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e tributação reflexa, nos anos-calendário de 2008 a 2010, restando, portanto, patente se tratarem de matérias distintas.

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

No mérito, a autuação se baseia em 2(dois) pressupostos básicos e seus desdobramentos para descaracterizar a imunidade da Recorrente:

1) A Fundação Edson Queiroz participa de grupo econômico de fato e regular - o Grupo Edson Queiroz - cujo objetivo é o lucro, contrariando o estatuto social da Entidade, ou seja, todo o contexto indica que a entidade não atenderia o primeiro requisito básico, que seria não possuir fins lucrativos. Esse pressuposto básico não atendido já de pronto seria suficiente para ensejar a descaracterização da entidade sem fins lucrativos;

2) Afora o desatendimento de critério básico referido no item anterior, a Recorrente descumpriu também os requisitos postos em lei para fruição dos benefícios fiscais aplicáveis às entidades imunes e que ensejaria também 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 sob análise e que estariam também umbilicalmente ligados ao item 1 acima retratado:

2.1 A Fundação Edson Queiroz ofereceu **vantagens a empresas pertencentes a seus dirigentes**, através de **oferta de bolsas de estudo a empregados de empresas componentes do Grupo Edson Queiroz**, conforme detalha; 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.

2.2 A Fundação Edson Queiroz ofereceu **vantagens a empresas pertencentes a seus dirigentes**, através de **gastos com equipe feminina de futebol de salão (futsal)**, por meio da qual **divulga gratuitamente, sob a forma de publicidade, a empresa NACIONAL GÁS BUTANO**, componente do grupo econômico por eles controlado; os referidos gastos se referem ao pagamento de ajuda de custos às atletas que compõem a equipe e de despesas com a sua manutenção, como de viagens, entre outras, além de bolsas de estudos gozadas pelas atletas;

2.3) A Fundação Edson Queiroz ofereceu **vantagens a empresas pertencentes a seus dirigentes**, através de **gastos com publicidade realizados exclusivamente em veículos de comunicação componentes do Grupo Edson Queiroz** (Editora Verdes Mares Ltda, TV Diário Ltda, Rádio Verdes Mares Ltda e Televisão Verdes Mares Ltda);

2.4) A Fundação Edson Queiroz ofereceu **vantagens a empresa pertencente a seus dirigentes**, através de **pagamentos com publicidade realizados em desvantagem em relação aos demais anunciantes de veículo de comunicação componente do Grupo Edson Queiroz**;

2.5) A Fundação Edson Queiroz, durante o período sob auditoria, vem repetindo a prática, já observada em períodos anteriores, de **efetuar aplicações no mercado de ações**, investindo elevados recursos em companhias abertas, como a Petrobrás S/A, a Cia Vale do Rio Doce e a TAM S/A (chegando a um saldo de cerca de R\$ 155 milhões em 2010);

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,

1) A Fundação Edson Queiroz participa de grupo econômico de fato e regular

Ao afirmar que os fatos apurados configuram o oferecimento de vantagens aos dirigentes da Fundação, o autuante tomou o cuidado primeiro de bem contextualizar a acusação fiscal, demonstrando a estreita interrelação existente entre a Entidade fiscalizada e as empresas que compõem o Grupo Edson Queiroz, não só na questão das pessoas que participam da direção de ambos - todas componentes do grupo familiar - como no entrelaçamento das

atividades por eles exercidas, inclusive com o concurso de empregados comuns, fartamente documentado nos autos pelo fiscal, como se resume a seguir a partir da decisão DRJ:

- centralização na sede do Grupo Edson Queiroz de grande parte da logística de todas as empresas que o compõem, incluindo a Fundação (contabilidade, setores financeiro e jurídico);
- identificação de funcionários que trabalham indistintamente em várias empresas do Grupo Edson Queiroz, inclusive para a Fundação (especialmente nos setores jurídico e de contabilidade);
- unidade de comando pois os termos das diligências realizadas em diversas empresas do Grupo Edson Queiroz foram assinados pelo mesmo procurador da Fundação;
- participação dos responsáveis pela Fundação na composição societária das diversas empresas do Grupo Edson Queiroz, como especificado;
- existência de convênios para a prestação de serviços de saúde destinados aos funcionários, firmados conjuntamente pela Fundação e empresas do Grupo Edson Queiroz, assim como de convênios entre a Fundação e as demais empresas do Grupo Edson Queiroz para intermediar a venda de seus produtos para funcionários da Fundação;
- a responsável pela contabilidade da Fundação é funcionária da Paragás Distribuidora Ltda, empresa pertencente ao Grupo Edson Queiroz;
- a Fundação Edson Queiroz é exibida ao público no sítio do Grupo Edson Queiroz na rede mundial de computadores como parte integrante do grupo, tendo sido acrescido ainda que no citado sítio consta que “as empresas do Grupo Edson Queiroz exercem sua prática de responsabilidade social através da Fundação Edson Queiroz”.

No entender do fiscal aqui se configuraria perfeitamente uma relação entre as empresas do grupo, sem, contudo, que seja possível identificar a existência de uma empresa líder, tratando-se do chamado grupo econômico por coordenação, tese abraçada pelo TST e pelo STJ.

Como corolário dessas constatações, o Auditor Fiscal, o fiscal lança a indagação se é possível que uma entidade sem fins lucrativos possa compor um grupo econômico que visa tão somente o lucro, para então concluir que a participação da Fundação em grupo econômico constitui um impedimento ao gozo da imunidade concernente ao IRPJ e às contribuições sociais, pois resta comprovado que o seu verdadeiro objetivo é, ao contrário do que prescreve o seu Estatuto Social, o auferimento de lucro, afrontando o disposto no art. 9º, inciso IV, alínea "c", do CTN, e determinando a suspensão do benefício fiscal destinado apenas às entidades sem fins lucrativos.

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 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.

2.1. VANTAGENS A EMPRESAS PERTENCENTES A SEUS DIRIGENTES - BOLSAS DE ESTUDOS A EMPREGADOS

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, previsto no art. 1º de sua Escritura Pública de Constituição, qual seja, o de "*elevar o nível cultural e educacional na área em que a Instituição venha a exercer as suas atividades*".

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.

Outrossim, como bem colocou a fiscalização, caindo por terra também a sua alegação recursal de que a DRJ teria inovado nesse fundamento:

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.

16. Desta forma, pode-se aferir que as empresas do Grupo Edson Queiroz foram beneficiadas com o fornecimento de bolsas pela Fundação Edson Queiroz em

R\$ 909.432.72 (novecentos e nove mil. quatrocentos e trinta e dois reais e setenta e dois centavos).

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 impropriamente direcionados para a cobertura de custos das empresas vinculadas aos dirigentes da entidade.

2.2 A Fundação Edson Queiroz ofereceu vantagens a empresas pertencentes a seus dirigentes, através de gastos com equipe feminina de futebol de salão (futsal), NACIONAL GÁS BUTANO

Conforme bem ressaltou a fiscalização:

Outro ponto importante é que a publicidade da Nacional Gás na equipe de futsal da Fundação Edson Queiroz é gratuita. Todos os gastos na manutenção da equipe (ajuda de custo, bolsas de estudo e despesas de viagem) foram realizados pela Fundação, não havendo qualquer repasse, ressarcimento, reembolso ou pagamento pela Nacional Gás, direta ou indiretamente, à Fundação, consoante reconhece a própria Nacional Gás no documento em anexo "Item 22 Resposta TIF". Ora, a publicidade a título gratuito constitui inegavelmente distribuição de receitas e/ou patrimônio da Fundação

Portanto essa questão envolvendo a equipe esportiva da *UNIFOR/NACIONAL GÁS BUTANO* que estampa em seus uniformes, sem ônus para os beneficiários (outras empresas do grupo), publicidade de empresa do Grupo Edson Queiroz, caracteriza, por um lado, uma clara renúncia de receita da Fundação, em detrimento de seus resultados sociais e, por outro, uma vantagem do anunciante que *economiza* a despesa de publicidade, aumenta o lucro no período e favorece os seus sócios pela disponibilização da correspondente renda adicional, fato que igualmente configura distribuição indireta de resultado da Entidade.

A Recorrente alega em sua defesa o fato de a Fundação manter uma equipe de futsal não constitui qualquer impedimento para o gozo de imunidade, ao contrário, trata-se de uma atividade normalmente desempenhada por instituições de ensino, beneficentes ou não. E que o oferecimento de ajuda de custo e de bolsas de estudo para as atletas também não pode ser considerado como restrição ao gozo da imunidade.

O problema maior não é nem as estampas da UNIFOR que aparecem em menor destaque, mas sim o nome de outra empresa do grupo, pois na verdade, a equipe de futsal da Fundação é chamada de NACIONAL GÁS UNIFOR.

Conforme descrito no TVF:

"(...) o uniforme da equipe traz o logo da Nacional Gás em destaque maior do que o da Unifor e suas cores não são o azul e branco da Unifor. mas o vermelho, azul e branco, da Nacional Gás. Nos sítios oficiais dos campeonatos dos quais a equipe participa, não se vê em lugar nenhum o logotipo da Unifor. mas sim da Nacional Gás (documentos em anexo "Item 20 Equipe Futsal Símbolos". "Item 20 Equipe Futsal Notícias"). A equipe é conhecida por Nacional Gás. e não por Unifor. De tudo isso. analisando

quaisquer dos símbolos da equipe, identifica-se com muito mais clareza e facilidade a Nacional Gás do que a própria Unifor (Fundação). Registre-se que a Nacional Gás compõe o Grupo Edson Queiroz, mesmo grupo econômico da Fundação.

21. Desta forma, percebe-se que a equipe de futsal é utilizada muito mais como um instrumento de publicidade da Nacional Gás do que para prática desportiva pelos alunos da fundação, ferindo assim seus princípios institucionais que deveriam ser educação e ensino, e não publicidade. Como reforço, percebe-se que as atletas não são selecionadas entre as alunas, a maioria é selecionada como atleta, para depois ser oferecida bolsa de estudo e assim compor o corpo discente da Unifor, ou seja, a equipe de futsal não surgiu naturalmente entre as alunas da Fundação, mas foi artificialmente criada como um instrumento de promoção da Nacional Gás. Esta afirmação é decorrente do fato de que as atletas sempre foram bolsistas da Unifor, desde seu ingresso na universidade.

Gastando em torno de R\$ 100 mil por ano com a equipe esportiva, a Fundação com uma administração eficiente, como diz que tem, e que tenha seu procedimento voltado para o atendimento das finalidades institucionais da entidade, deveria cobrar algum valor do anunciante, mas não o fez.

Neste contexto, apesar de não se tratar de uma quantia de grande monta, tendo em vista o porte da Fundação, porém em conjunto com os outros descumprimentos, entendendo haver sido demonstrada adequadamente a existência de injustificada renúncia de recurso da instituição em favor de empresa vinculada aos dirigentes da Recorrente, desatendendo também a condição estabelecida nos incisos I e II do art. 14 do CTN.

2.3 - INVESTIMENTO EM BOLSA DE VALORES

Conforme relatado pela fiscalização, a Fundação Edson Queiroz aplicou recursos na bolsa de valores, em ações da Petrobrás S/A, da Companhia Vale do Rio Doce S/A e da TAM S/A (lançamentos contábeis efetuados na conta contábil 13210009 - Custo de Aquisição dos Investimentos).

Os valores aplicados pela Fundação em cada exercício foram bastante significativos, de R\$ 24.630.943,86. em 2008. R\$ 0.00 em 2009. R\$ 26.852.405.43 em 2010. Esses são os valores de novas ações adquiridas no período. Contudo, se contarmos os valores totais de recursos investidos em ações, tem-se que no final de cada um dos exercícios, a Fundação mantinha em ações destas empresas, os seguintes montantes: 31/12/2008, R\$ 128.696.234,97; 31/12/2009. R\$ 128.696.234,97; e 31/12/2010, R\$ 155.529.669.87.

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 dá 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 é uníssima em revelar que 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.

Segundo a DIPJ da Fundação, esta recebeu a título de Juros de Capital Próprio e dividendos decorrentes da titularidade de ações de outras empresas os seguintes valores:

Ano	Dividendos	JCP
2008	387.976,25'	3.525.564,90
2009	4.136.748,56	4.658.414,78
2010	877.452,96	5.468.095,63

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.

2.4) EXCESSIVOS GASTOS PUBLICITÁRIOS EM EMPRESAS DO GRUPO EDSON QUEIROZ, PAGOS EM CONDIÇÕES DESVANTAJOSAS

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

O autuante apresentou essa questão por três prismas:

- o excesso de dispêndios, se comparados com os gastos de empresas concorrentes no mercado do ensino superior, todas elas com fins lucrativos e oneradas pela tributação que a Interessada não suportou no período, em razão da imunidade ora sob questionamento;
- o direcionamento dos anúncios exclusivamente para os veículos de comunicação pertencentes ao Grupo Edson Queiroz;
- a constatação de pagamentos com publicidade realizados em desvantagem em relação aos demais anunciantes da TV Diário.

Quanto ao montante, o autuante trouxe à baila diversos demonstrativos buscando comprovar numericamente que, também sob esse aspecto, o *modus operandis* da Entidade contraria os seus objetivos sociais, por destinar valores excessivamente altos para anúncios publicitários veiculados sempre em empresas do grupo empresarial a que se acha ligada.

A utilização de dados comparativos contidos na Notificação (evolução histórica dos gastos em questão, a sua relação com o montante do lucro real, da receita bruta e do IRPJ que deixou de ser recolhido no período por conta do benefício fiscal, e, ainda, o confronto desses dados com os gastos de outras empresas de educação congêneres teve o objetivo de bem contextualizar as conclusões a que chegou a autoridade fiscal.

De fato, a meu ver esse tópico é o de todos os descumprimentos o que a meu ver mais depõe contra a Recorrente, seja pela excessividade dos gastos com publicidade, sejam em valores absolutos ou relativos (comparados com a concorrência); seja pelo suspeito direcionamento dos recursos tão somente para empresas do Grupo Edson Queiroz, influenciando diretamente no resultado dessas pessoas jurídicas e, por fim, seja pela desproporcionalidade demonstrada pelo fiscal quanto a maior onerosidade dos valores cobrados da Fundação, quando comparados àqueles exigidos das demais empresas.

O apontado excesso nas despesas em questão levou o autuante a tecer as seguintes considerações e assim concluir que as duas empresas de comunicação do Grupo são sustentadas pela Fundação:

Demonstrou-se que, embora se declare uma fundação sem fins lucrativos, a Fundação Edson Queiroz gastou em publicidade no jornal Diário do Nordeste e na TV Diário mais que qualquer outra empresa com fins lucrativos. Mas o fato não é apenas que a Fundação dispenda mais que qualquer outro anunciante, o fato é que a Fundação gasta em anúncios muito mais que qualquer outro cliente. Para se ter idéia, para se chegar ao valor gasto pela Fundação na Editora Verdes Mares, é preciso se somar os três maiores anunciantes depois dela. No caso da TV Diário, é necessário se somar os seis maiores anunciantes depois da Fundação. Ou seja, é a Fundação que sustenta a Editora Verdes Mares e a TV Diário, repassando-las parte de suas receitas, incorrendo nas vedações expressas no art. 14, I e II do CTN durante todo o período entre os anos de 2008 e 2010, constituindo motivo para a suspensão da imunidade quanto ao IRPJ e tributos reflexos

Nesse contexto ao realizar esses gastos da forma como foi feito só demonstra a clara intenção da fundação em distribuir seus resultados positivos a outras empresas do mesmo grupo econômico de forma disfarçada e infringindo, portanto, o inc. II do art. 14 da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN).

E essa conclusão final se acha perfeitamente demonstrada também pelo voto irreparável da decisão de piso que não foi de forma alguma infirmado pela Recorrente, razão pela qual adoto seus fundamentos como razão adicional de decidir:

(...)Aquiesceu a fiscalização inexistir na legislação norma a vedar a efetivação de gastos com publicidade por parte das instituições imunes, o que não impede que o caso concreto seja posto na berlinda, feitas as comparações e digressões que se mostrarem necessárias ao esclarecimento dos fatos, tendo sido destacados os seguintes aspectos:

gastos com publicidade da Fundação - R\$ 13,19 milhões em 2008; R\$ 12,67 milhões em 2009; R\$ 14,48 milhões em 2010; variação de -3,53% de 2008 para 2009 e de 14,26% de 2009 para 2010;

bolsas de estudo concedidas pela Fundação - R\$ 6,10 milhões em 2008; R\$ 5,75 milhões em 2009; e R\$ 5,81 milhões em 2010; variação de -6,09% de 2008 para 2009 e de 1,12% de 2009 para 2010; e lucro real da Fundação - R\$ 216.642,74 milhões em 2008; R\$ 212.851,01 em 2009; R\$ 227.872,95 em 2010; variação de -1,75% de 2008 para 2009 e de 7,06% de 2009 para 2010.

O demonstrativo que se segue relaciona os três fatores considerados pela fiscalização:

Ano	Publicidade		Bolsas de Estudo		Lucro Real	
	R\$	(%)	R\$	(%)	R\$	(%)
2008	13.139.967,90		6.103.105,18		216.642.745,99	
2009	12.675.690,28	-3,53	5.752.526,91	-5,74	212.851.018,32	-1,75
2010	14.483.165,55	14,26	5.816.681,76	1,12	227.872.950,26	7,06

No entendimento do responsável pelo procedimento, o lucro apurado pela instituição não foi revertido em gratuidades, fim precípuo da Fundação, mas em gastos com publicidade, conclusão corroborada pelo fato de as variações dos gastos publicitários haverem sido mais expressivos do que os educacionais, demonstrando claramente que a prioridade da entidade não seria a prestação de serviços educacionais, mas o lucro e a sua posterior distribuição para as empresas do grupo em que se acha inserida.

Objetivando demonstrar o afirmado, elaborou demonstrativo contendo os dispêndios da Fundação com publicidade, por ano e por veículo de comunicação participante do Grupo Edson Queiroz:

Empresas Grupo EQ	Ano-Calendário 2008	Ano-Calendário 2009	Ano-Calendário 2010
Editora Verdes Mares	3.310.684,38	3.678.303,63	4.450.304,00
Rádio Verdes Mares	598.942,50	614.015,00	636.230,00
TV Verdes Mares	4.406.762,37	4.279.751,65	5.145.914,55
TV Diário	4.823.578,65	4.103.620,00	4.250.717,00
Totais	13.139.967,90	12.675.690,28	14.483.165,55

Na visão do AFRFB, ao assim proceder a Fundação "teve por objetivo distribuir seus resultados positivos a outras empresas do mesmo grupo econômico, disfarçada sob a aparente inocência de gastos com publicidade", que "Se o interesse da Fundação fosse apenas em publicidade para divulgar suas atividades assistenciais e sua marca, ela realizaria publicidade em diversos veículos de comunicação, e de forma mais pulverizada, afim de alcançar o maior e mais variado público possível, e não apenas naqueles veículos de comunicação do mesmo grupo econômico".

A defendente, por seu lado, destacou ser a mantenedora da UNIFOR, única Universidade particular do Estado do Ceará, contando com cerca de 25.000 (vinte e cinco mil) 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", que a publicidade é "essencial ao alcance dos objetivos da Fundação, uma vez que de cunho educacional, social, cultural, desportivo e científico", que ao desenvolver campanhas publicitárias do tipo "doe de coração a Fundação não busca a captação de alunos, mas a conscientização de toda uma coletividade quanto à possibilidade de colaboração de cada indivíduo com a preservação da vida humana", que "seus esforços nesse segmento são voltados unicamente para a disseminação dos valores vida e solidariedade em cada cidadão", procedimentos para os quais deve "escolher veículos de grande audiência, do contrário, o conhecimento da realização do evento ficaria restrito àqueles cujo alcance aos meios tecnológicos é favorecido pelos recursos materiais" exemplificando, para tanto, a TV Diário por ser "um veículo de comunicação de grande alcance e com relevante audiência nas camadas sociais menos favorecidas, notadamente as chamadas classes C e D".

Fez constar ainda que "Quanto à afirmação de que '...é a Fundação que sustenta a Editora Verdes Mares e a TV Diário', não é verdade, eis ao verificar os balanços dos períodos em questão daquelas empresas, ver-se-á que as mesmas auferem rendimentos de inúmeras fontes" e que "nesse período, nenhum lucro ou dividendo foi distribuído aos sócios daquelas empresas, fato que por si só descaracteriza uma eventual tentativa de distribuição disfarçada do patrimônio da Fundação via de tais empresas, como foi aventado pela fiscalização, consoante se provou mediante a juntada dos balanços na Manifestação de Inconformidade apresentada em 24/09/2012".

A fiscalização afiançou ainda que a Fundação teria pago valores maiores do que a concorrência em publicidade, argumento que foi rechaçado pela defesa sob a alegação de que "a FEQ não tem acesso a política de preços praticada pelas empresas que contrata, portanto, utiliza o bom senso e os referenciais de mercado para negociar seus contratos".

Em síntese, quanto aos gastos com publicidade, os pontos mais relevantes considerados pela fiscalização podem ser assim sintetizados:

excesso de dispêndios comparativamente com os gastos de publicidade das concorrentes no mercado de ensino, empresas com fins lucrativos, oneradas por tributação não suportada pela impugnante;

direcionamento dos anúncios exclusivamente para veículos de comunicação integrantes do Grupo Edson Queiroz; e

pagamentos de publicidade em desvantagem, relativamente aos demais anunciantes da TV Diário.

Em primeiro plano, destaco a minha surpresa com tamanho empenho da Fundação em angariar novos alunos além dos vinte e cinco mil atuais, o que seria o mote dos dispêndios publicitários, juntamente com a divulgação dos projetos assistenciais. Não me parece ser comum às instituições sem fins lucrativos se envolverem em renhidas disputas de mercado, juntamente com empresas voltadas exclusivamente para o lucro, sem qualquer preocupação social.

No que diz respeito à grandiosidade dos gastos com publicidade, os números e os demonstrativos apresentados pelo autor do feito demonstraram com perfeição que, diferentemente do esperado para uma entidade de ensino imune, os valores pagos a título de publicidade foram sobejamente superiores ao que foi gasto com a concessão de bolsas de estudos, senão vejamos:

Ano	Publicidade (A)	(A / C)	Bolsas (B)	(B / C)	Lucro (C)
2008	13.139.967,90	6,07%	6.103.105,18	2,82%	216.642.745,99
2009	12.675.690,28	5,96%	5.752.526,91	2,70%	212.851.018,32
2010	14.483.165,55	6,36%	5.816.681,76	2,55%	227.872.950,26
Total	40.298.823,73	6,13%	17.672.313,85	2,69%	657.366.714,57

No acumulado entre 2008 e 2010, a Fundação gastou com publicidade 6,13% do lucro do período. Por outro lado, no que concerne aos dispêndios com bolsas de valores, o percentual não passou dos 2,69%, o que nos permite afirmar que os gastos com publicidade superaram aqueles relacionados às bolsas de valores em 228,03%, procedimento que reputo incompatível para uma instituição de ensino imune aos tributos.

Para que não se diga que a magnitude de tais gastos seria decorrente do elevado porte da Fundação, o AFRFB elaborou interessante investigação dos dispêndios com publicidade suportado pelas principais "concorrentes" (termo que não me parece adequado para uma entidade beneficente) da Fundação para, ao final, evidenciar que a interessada gasta mais do que qualquer outra empresa do ramo, seja em valores absolutos, seja em termos proporcionais

Gastos com Publicidade / Receita Bruta de Serviços				
Ano	Fundação	Empresa A	Empresa B	Empresa C
2008	6,54%	2,46%	0,78%	2,17%
2009	5,93%	1,38%	0,61%	1,38%
2010	6,53%	1,02%	0,31%	1,05%
Médias Individuais	6,33%	1,62%	0,57%	1,53%
Média Concorrentes		1,24%		

Relativizando-se os valores gastos com publicidade, denota-se que, em média, no período fiscalizado as principais "concorrentes" da Fundação, todas com fins lucrativos, gastaram 1,24% das respectivas receitas brutas ao passo que na pessoa jurídica albergada pela imunidade o índice foi de 6,33%. Assim, em termos proporcionais o

dispêndio com publicidade da Fundação foi 410,48% superior ao de suas "concorrentes".

Além da grandeza dos dispêndios, as publicidades foram direcionadas exclusivamente para veículos de comunicação integrantes do Grupo Edson Queiroz. Conforme diligência fiscal levada a termo na TV Diário e na Editora Verdes Mares, foi constatado ser a Fundação disparadamente a principal anunciante de ambas as pessoas jurídicas, gastando muito mais com publicidade do que qualquer outro anunciante com fins lucrativos:

[...] para se chegar ao valor gasto pela Fundação na Editora Verdes Mares, é preciso se somar os três maiores anunciantes depois dela. No caso da TV Diário, é necessário se somar os seis maiores anunciantes depois da Fundação. Ou seja, é a Fundação que sustenta a Editora Verdes Mares e a TV Diário, repassando-as parte de suas receitas, incorrendo nas vedações expressas no art. 14, I e II do CTN durante todo o período entre os anos de 2008 a 2010, constituindo motivo para suspensão da imunidade quanto ao IRPJ e tributos reflexos.

[demarquei]

A impugnante, por sua vez, assegurou não ser verdadeira essa afirmação pois "eis ao verificar os balanços dos períodos em questão daquelas empresas, ver-se-á que as mesmas auferem rendimentos de inúmeras fontes. Além do mais, nesse período, nenhum lucro ou dividendo foi distribuído aos sócios daquelas empresas, fato que por si só descaracteriza uma eventual tentativa de distribuição disfarçada do patrimônio da Fundação via de tais empresas, como foi aventado pela fiscalização, consoante se provou mediante a juntada dos balanços na Manifestação de Inconformidade apresentada em 24/09/2012".

Quanto a este aspecto, socorro-me da Informação Fiscal elaborada pela DRF Fortaleza, quando da análise das contrarrazões da pessoa jurídica, segundo a qual

Não obstante algum exagero contido na aludida conclusão, é certo que os valores carregados àquelas empresas pela Fundação contribuíram decisivamente para os resultados por elas apurados no triênio, senão vejamos (análise realizada com base nas respectivas demonstrações financeiras juntadas pela defesa às fls. 405, 412, 420 e 423):

a) no caso da Editora Verdes Mares, os valores recebidos da Fundação no período, a título de pagamento pela veiculação de anúncios publicitários (2008: R\$ 3.657.903,00; 2009: R\$ 3.676.683,63; e 2010: R\$ 4.460.514,00), corresponderam, respectivamente, a 5,6%, 5,3% e 6,1% da receita bruta da empresa, e são, sim, diretamente responsáveis pelos resultados positivos (lucros) por ela apurados nos três anos sob estudo, todos eles em valores inferiores ao

citado faturamento (2008: R\$ 3.233.910,26; 2009: R\$ 2.949.073,75; e 2010: R\$ 578.176,00).

Ou seja, pode-se afirmar, com certeza, que, sem o faturamento oriundo da Fundação, a Editora Verdes Mares amargaria prejuízos em todos os três anos objeto da análise, ressalvada a hipótese - remotíssima, diga-se de passagem - de os custos com a veiculação serem superiores à correspondente receita.

b) no que concerne à TV Diário, em que a participação da Fundação no seu faturamento é bem mais relevante que à da Editora Verdes Mares (2008: R\$ 4.368.800,00 - 14,2%; 2009: R\$ 4.103.620,00 - 17,5%; e 2010: R\$ 4.250.717,00 17,4%), afora o ano de 2008, em que o lucro apurado foi superior aos pagamentos recebidos da Fundação (R\$ 11.382.552,98), o quadro não se altera, ou seja, os lucros apurados são inferiores ao faturamento originado da Fundação (2009: R\$ 3.007.633,16; e 2010: R\$ 3.408.346,01), cabendo se concluir que, na ausência deste, aqueles também seriam negativos.

Quanto à alegação da Interessada de que, no período, não foi distribuído qualquer lucro ou dividendo aos sócios das citadas empresas, o fato em nada aproveita à defesa, uma vez que a caracterização de distribuição de resultados de forma indireta aos dirigentes da Fundação, por beneficiar empresas das quais estes são sócios ou acionistas, não fica condicionada a que estas distribuam os lucros que a Fundação contribuiu para incrementar, posto que estes lucros se incorporam ao patrimônio dos sócios, independentemente da destinação que a sociedade resolva lhes dar.

Alinho-me ao entendimento manifestado pela Unidade de Origem, tendo como minhas as considerações e conclusões exarados no apontado documento.

Além de a Fundação gastar em demasia com publicidade, de direcionar os anúncios tão somente para as empresas do Grupo Edson Queiroz (itens já abordados), tem-se ainda um terceiro agravante consistente no fato de a interessada haver arcado com anúncios de publicidade mais custosos do que os que os valores cobrados dos demais anunciantes, conclusão a que chegou o autor do procedimento através de diligência fiscal realizada na TV Diário.

Segundo apurado pela fiscalização, o valor de tabela nunca é cobrado. Normalmente a TV Diário concede os seguintes descontos a seus anunciantes: entre 47,25% e 85,19%, com média de 65%, para empresas que não compõem o Grupo Edson Queiroz e de 50% para uma amostragem de empresas do referido grupo, no caso a ESMALTEC e a INDALÁ. Quando o anunciante é a Fundação, entretanto, o desconto é de apenas 30%.

Pelos cálculos da autoridade fiscal, "a Fundação pagou até 273% a mais do que pagaram empresas de fora do Grupo Edson Queiroz para serviços do mesmo tipo e qualidade. Comparando com empresas do Grupo, a Fundação pagou 40% a mais pelos mesmos serviços".

Tratando-se a Fundação de maior anunciante na TV Diário, o esperado era que fosse contemplada com descontos mais vantajosos do que os oferecidos a qualquer outro anunciante. Essa é a regra do mercado, é o que ocorre no mundo dos negócios, não me parecendo factível o alegado pela interessada, consistente no fato de que "sempre pagou o valor da tabela apresentado pela Televisão e desconhece a política de descontos utilizada por aquela empresa", mostrando-se pertinente uma nova reprodução de fragmento da Informação Fiscal que deu azo ao ADE impugnado:

Mais uma vez é de se invocar a reconhecida excelência da gestão da Entidade e do Grupo Edson Queiroz, para se concluir que, exatamente por isso, e pelo entrelaçamento dos

negócios praticados por todos os componentes do Grupo (aí incluída a Fundação), o argumento esposado pela defesa não tem o poder de convencimento capaz de desfazer o quadro indiciário construído pelo autor do feito, no sentido de demonstrar que a política de gastos com publicidade da Fundação Edson Queiroz tinha, efetivamente, a finalidade de distribuir indiretamente resultados aos seus dirigentes, por meio das empresas do grupo empresarial por eles controlado (destinatárias dos recursos correspondentes aos gastos realizados àquele título).

Também é o que penso. Não encontro no que foi afirmado pela defesa qualquer argumento contrário que se mostre convincente, demonstrando aptidão para descaracterizar o que foi considerado pela fiscalização, termos em que, tendo por devidamente caracterizadas a excessividade dos pagamentos com publicidade; a no mínimo suspeita canalização dos recursos tão somente para empresas do Grupo Edson Queiroz, influenciando diretamente no lucro auferido por essas pessoas jurídicas; assim como a maior onerosidade dos valores cobrados da Fundação, quando comparados àqueles exigidos das demais empresas, alinho-me ao entendimento do fisco quanto ao fato de que "ao realizar gastos com publicidade, a empresa teve por objetivo distribuir seus resultados positivos a outras empresas do mesmo grupo econômico, disfarçados sob a aparente inocência de gastos com publicidade", infringindo, portanto, o inc. II do art. 14 da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN).

Por todo o exposto, NEGOU provimento ao Recurso, mantenho a suspensão da imunidade quanto ao IRPJ e tributos reflexos.

Antonio Bezerra Neto - Relator