



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10510.721562/2015-89</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.591 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	CEMASTER - CENTRO DE EXCELÊNCIA MASTER FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

**RECURSO DE OFÍCIO. LIMITES DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.**

Não se conhece do recurso de ofício quando o valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância não supera o limite de alçada fixado pelo Ministro da Fazenda, vigente à época do julgamento em segunda instância administrativa.

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ENSINO. REQUISITOS. ART. 14 DO CTN. DISTRIBUIÇÃO INDIRETA DE LUCROS. SIMULAÇÃO DE CONTRATOS. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO.**

Para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, a entidade deve cumprir os requisitos do art. 14 do CTN, dentre eles a vedação à distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. A comprovação, mediante fiscalização, de que a entidade celebrou contratos de locação simulados com empresas de seus sócios ou familiares, utilizando-os como subterfúgio para transferir recursos financeiros (confusão patrimonial e conta corrente), caracteriza distribuição indireta de lucros. Tal prática viola frontalmente os requisitos legais, legitimando o ato declaratório de suspensão da imunidade e a consequente tributação.

**LUCRO REAL. PERÍODO DE APURAÇÃO. REGRA GERAL TRIMESTRAL. ESTIMATIVA MENSAL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ERRO DE CRITÉRIO. NULIDADE PARCIAL.**

No regime do Lucro Real, a regra geral de apuração é a trimestral (Lei nº 9.430/96). A apuração anual com recolhimentos por estimativa mensal constitui faculdade (opção) do contribuinte. É nulo o lançamento de ofício que, à revelia da opção do sujeito passivo, constitui o crédito tributário

adotando a metodologia de estimativa mensal (anual) em detrimento da apuração trimestral definitiva. O Fisco não pode eleger, discricionariamente, o regime de apuração que julgar mais conveniente ou benéfico; deve ater-se estritamente à regra matriz de incidência vigente à época. O erro na determinação do período de apuração configura vício material quanto ao critério quantitativo/temporal, exigindo a revisão do lançamento.

#### **CSLL, PIS E COFINS. REFLEXOS.**

A decisão relativa ao lançamento de IRPJ estende seus efeitos aos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS, dada a identidade de suporte fático (suspensão da imunidade) e a comunicabilidade dos vícios de apuração.

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer o recurso de ofício, ii) conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar a ele parcial provimento para ii.i) manter os efeitos do despacho decisório nº 671 - DRF/AJU de 01 de setembro de 2015, ii.ii) cancelar integralmente o auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda (Presidente).

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael Zedral, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Paulo Elias da Silva Filho (substituto[a] integral), Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda (Presidente).

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ), que julgou

parcialmente procedente a impugnação apresentada contra o Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/AJU nº 7/2015 e os Autos de Infração dele decorrentes.

O litígio originou-se de procedimento fiscal instaurado para apurar indícios de planejamento tributário abusivo envolvendo a Recorrente, associação civil sem fins lucrativos, e a sociedade empresária Colégio Master Ltda.

A fiscalização, por meio da Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade e de Isenção, apontou o descumprimento de requisitos legais para a fruição dos benefícios fiscais. As irregularidades constatadas foram, em síntese:

- (i) distribuição disfarçada de lucros aos sócios, que são os mesmos da empresa Colégio Master Ltda, por meio de um contrato de locação simulado;
- (ii) não aplicação integral do superávit na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- (iii) ausência de auditoria independente, apesar da receita bruta anual ser superior ao limite legal.

Após a apresentação de alegações pela contribuinte, a autoridade administrativa, por meio de Despacho Decisório, considerou-as improcedentes e editou o ADE DRF/AJU nº 7/2015, declarando suspensos os benefícios de imunidade e isenção de IRPJ, CSLL e COFINS, com efeitos retroativos a 02 de janeiro de 2008.

Em consequência, foram lavrados os seguintes Autos de Infração para a exigência dos créditos tributários dos anos-calendário de 2010 a 2012, com multa qualificada de 150%:

- **IRPJ:** R\$ 2.386.857,22;
- **CSLL:** R\$ 933.338,46;
- **PIS/PASEP:** R\$ 1.472.384,19;
- **COFINS:** R\$ 8.150.552,21.

A Recorrente apresentou impugnação conjunta contra o ADE e os Autos de Infração. A DRJ, por meio do Acórdão nº 16-78.413, julgou a impugnação parcialmente procedente.

A decisão de primeira instância **manteve a suspensão da imunidade/isenção** e a exigência integral de IRPJ e CSLL.

No entanto, **acolheu parcialmente a impugnação em relação ao PIS e à COFINS**, determinando o recálculo dos tributos pelo regime cumulativo, por entender que o regime não cumulativo, utilizado pela fiscalização, não se aplicava às receitas de serviços de educação. Em razão da exoneração de crédito superior ao limite regimental, foi interposto Recurso de Ofício.

Inconformada, a Recorrente interpõe o presente Recurso Voluntário, tempestivamente, pleiteando a reforma da decisão *a quo*.

Alega, em preliminar, a nulidade do acórdão da DRJ por ter realizado um "*novo lançamento*" ao recalcular o PIS e a COFINS, e por manter o lançamento de IRPJ e CSLL com base no lucro real anual, quando a regra geral seria o trimestral, o que configuraria cerceamento de defesa.

No mérito, reitera o seu direito à imunidade e isenção, argumentando, em síntese:

1. **Contrato de Aluguel:** A locação do imóvel é despesa necessária e o valor pactuado é inferior ao de mercado, não havendo que se falar em distribuição disfarçada de lucros;

2. **Aplicação do Superávit:** Os resultados foram integralmente aplicados na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos, com investimentos em estrutura e concessão de bolsas de estudo;

3. **Certificado de Entidade Beneficente:** A exigência é descabida para a fruição da imunidade e a base legal foi revogada;

4. **Multa Qualificada:** Requer o afastamento da multa de 150%, por ausência de comprovação de dolo ou fraude;

5. **Juros sobre Multa:** Alega a ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

## VOTO

### Conselheiro Rafael Zedral - Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Do recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso de Ofício, interposto pela 4ª Turma da DRJ/SPO, entendo que não deve ser conhecido.

Foram lançados um total de R\$ 11.279.810,50, considerando o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e a multa de ofício qualificada de 150%. Deste valor, foi mantido pela DRJ o total de 6.166.318,75, pelos motivos serão analisados na parte que tratará do recurso voluntário.

	<b>AUTO DE INFRAÇÃO</b>	MANTIDO PELA DRJ
--	-----------------------------	------------------

IRPJ	R\$ 848.063,99	R\$ 848.063,99
CSLL	R\$ 331.223,00	R\$ 331.223,00
PIS	R\$ 509.920,00	R\$ 144.687,31
COFINS	R\$ 2.822.717,21	R\$ 1.142.553,20
TOTAL DE TRIBUTOS	R\$ 4.511.924,20	R\$ 2.466.527,50
MULTA DE 150%	R\$ 6.767.886,30	R\$ 3.699.791,25
TOTAL LANÇADO	<b>R\$ 11.279.810,50</b>	<b>R\$ 6.166.318,75</b>

A interposição do Recurso de Ofício foi fundamentada no art. 1º da Portaria MF nº 63/2017, vigente à época da decisão, que previa o limite de alçada de R\$ 2.500.000,00.

Contudo, a Súmula CARF nº 103 estabelece que, "para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data da sua apreciação em segunda instância".

Atualmente, a matéria é regida pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que elevou o limite para R\$ 15.000.000,00. Como o valor exonerado (R\$ 5.113.491,75) é inferior ao novo limite, o Recurso de Ofício perdeu seu pressuposto de admissibilidade.

Assim, por perda superveniente do requisito de alçada, não conheço do Recurso de Ofício

### DO MÉRITO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão que manteve a suspensão da imunidade e isenção da entidade e os autos de infração dela decorrentes, relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A controvérsia cinge-se em verificar se a Recorrente, CEMASTER, na qualidade de entidade beneficente de educação, descumpriu os requisitos notadamente previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) e na Lei nº 9.532/97.

O procedimento fiscal detectou a ocorrência de fatos que justificariam a edição de ato declaratório que suspendeu os benefícios de isenção e imunidade. O descumprimento seria decorrente na relação da recorrente com o **Colégio Master**.

A sociedade empresária **Colégio Master (CNPJ 00.728.791/0001-70)** foi constituída em 31 de julho de 1995 para explorar atividade de ensino regular. Segundo a Fiscalização, trata-se de conhecida instituição de ensino particular em Aracaju SE.

A recorrente (CEMASTER CENTRO DE EXCELÊNCIA MASTER) foi constituída em 20 de junho de 2007 como Associação Civil sem Fins Lucrativos e estava localizada no mesmo endereço

do Colégio Master, possuindo no quadro societário as mesmas pessoas físicas, as quais possuíam as mesmas participações societárias em relação à sua participação no Colégio.

No período fiscalizado, apresentou a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ na condição de isenta.

Por meio da **NOTIFICAÇÃO FISCAL DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E DE ISENÇÃO** de e-fls. 2, a autoridade fiscal afirma que as duas pessoas jurídicas não possuem independência patrimonial, financeira e gerencial. Possui o mesmo quadro societário e compartilham inclusive a receitas de mensalidades escolares, que eram divididas entre si.

Apresenta uma tabela (abaixo) que demonstra que nos anos de 2008 a 2012 a CEMASTER o Colégio Master auferiram receita de mensalidades escolares dos alunos, a partir de dados extraídos das declarações de ajuste de pessoa física em que são declarados gastos com educação:

ANO	COLÉGIO MASTER			CEMASTER		
	MENSALIDADES (Declarantes PF)	NÚMERO DE DECLARANTES	CRÉDITOS EM CONTAS BANCÁRIAS	MENSALIDADES (Declarantes PF)	NÚMERO DE DECLARANTES	CRÉDITOS EM CONTAS BANCÁRIAS
2008	3.986.320,63	719	7.953.939,56	209.191,77	42	10.797.886,74
2009	2.806.903,45	469	6.969.603,51	6.617.284,14	1.128	13.418.435,79
2010	2.252.175,27	333	7.208.280,67	8.360.824,00	1.269	18.152.350,59
2011	1.760.471,73	253	6.767.546,64	10.008.048,57	1.320	40.805.265,80
2012	1.489.846,99	196	6.355.356,85	11.896.210,07	1.402	37.426.447,38

Afirma a Fiscalização que a CEMASTER ocupa o mesmo prédio onde está situada o Colégio Master, pelo que paga aluguel estipulado mediante contrato. Afirma que estes pagamentos de aluguel configuram uma simulação, inclusive pelo fato de que expressivos valores de aluguel eram devolvidos mensalmente pelo Colégio Master para a recorrente.

Ciente da NOTIFICAÇÃO FISCAL DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E DE ISENÇÃO de e-fls. 2, a recorrente apresentou alegações (e-fls. 27), previstas no artigo 32<sup>1</sup>, § 2º da lei 9430/1996, por meio da qual busca rebater a suspensão da imunidade e isenção por meio de tabelas relacionadas à variação patrimonial entre o início de 2010 e o final de 2012. Argumenta que embora a recorrente tenha apresentado superávit, este foi integralmente reinvestido em seus objetivos.

A defesa apresenta uma tabela consolidada de análise de variações, que constitui o cerne de sua argumentação:

<sup>1</sup> Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

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

ANÁLISE DE VARIAÇÕES			
GRUPO DE CONTAS	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	VARIAÇÃO %
DISPONIBILIDADES	189.639,65	5.991,31	- 96,84
IMOBILIZADO EM ANDAMENTO	580.211,82	13.146.851,49	2.165,87
RESULTADO ACUMULADO	3.711.148,28	5.684.041,81	53,16

A partir desta análise, a defesa alega que a expressiva aplicação de recursos no imobilizado (crescimento de 2.165,87%), que supera em muito o crescimento do resultado acumulado (53,16%), comprova que os superávits foram "mais do que aplicados integralmente na busca do alcance dos seus objetivos institucionais", em conformidade com o art. 12, § 3º, da Lei 9.532/97.

Negou também ocorrência de simulação de pagamento de aluguel, alegando que estaria ocorrendo *"uma possível incompreensão na representatividade da conta contábil de "alugueis a pagar", conforme visualizado no item "d". "*

Na e-fls. 29, item d, a defesa afirmou que ***"A Conta Contábil "alugueis a pagar", efetivamente não representa em sua movimentação os eventos próprios de sua denominação. "***

Os argumentos da recorrente foram considerados insuficientes, motivo pelo qual a Delegacia da RFB em Aracaju-SDE, por meio do Despacho Decisório nº 671 - DRF/AJU de e-fls. 152, declarou a suspensão dos benefícios de imunidade e isenção do IRPJ, CSLL e COFINS por meio do Ato Declaratório Suspensivo DRF/AJU Nº 2 7, DE 9 DE SETEMBRO DE 2015 de e-fls. 155.

Em seguida, foi lavrado auto de infração de e-fls. 159/281, lançando IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, que será abordado em tópico específico.

Abordaremos apenas neste tópico a suspensão da imunidade e isenção.

Conforme relatado, a autoridade fiscal fundamentou a suspensão da imunidade/isenção pelos seguintes motivos:

1. distribuição de patrimônio ou renda, a qualquer título, por meio de um contrato de locação simulado;
2. não aplicação integral do superávit na manutenção dos seus objetivos institucionais;
3. ausência de auditoria independente, apesar da receita bruta anual ser superior ao limite legal.
4. Ausência de Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social - CEBAS

Analisemos separadamente cada um destes tópicos.

## DISTRIBUIÇÃO DE RENDA E PATRIMÔNIO

O procedimento fiscal foi instaurado em razão de indício de provável planejamento tributário abusivo envolvendo a Recorrente, associação civil sem fins lucrativos, e o Colégio Master Ltda, empresa comercial localizada no mesmo endereço e composta pelo mesmo quadro societário.

A Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade e de Isenção identificou que a Recorrente descumpriu o **Art. 14, I, do Código Tributário Nacional (CTN)**, que exige que as entidades imunes "**não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título**".

A autoridade fiscal sustentou que houve **simulação de contrato de locação** para disfarçar a distribuição de resultados mensais aos sócios. A prova central dessa simulação residiu na análise do Livro Razão da conta contábil "Aluguéis a Pagar".

A fiscalização demonstrou uma flagrante **inconstância de valores** nos pagamentos efetuados ao Colégio Master, sendo os valores pagos "muito diferentes dos valores devidos provisionados". Por exemplo, no ano de 2012, enquanto o valor provisionado contratualmente era de R\$ 1.680.000,00, foram pagos R\$ 5.282.537,43 a título de aluguel a pagar:

Outro fato que chama a atenção para esta conta é que a empresa Cemaster recebe valores da empresa Colégio Master e contabiliza como **DEVOLUÇÃO DE ALUGUEL** ou **RECEITA DE ALUGUEL**. Vejamos o quadro abaixo, com valores em reais extraídos da Conta **Aluguéis a Pagar**, código 323:

Ano	Valores a Crédito		Valores a Débito
	Provisão 1	Devolução / Receita de Aluguel 2	Pagamento 3
2010	1.680.000,00	1.157.146,94	1.938.242,40
2011	1.680.000,00	1.300.580,04	3.733.018,64
2012	1.680.000,00	3.603.277,32	5.282.537,43

Documento de 22 página(s) autenticado pelo código de localidade AD30-0315-08452-0032 no endereço <http://sadd.receita.fazenda.gov.br/sadd-internet/pages/validadocumento.xhtml> consulte a página de autenticação no final deste documento.

Adicionalmente, a conta registrava créditos de "DEVOLUÇÃO DE ALUGUEL" ou "RECEITA DE ALUGUEL", levando à conclusão de que a conta era utilizada como uma "conta corrente entre elas" para transferir valores. Os recibos formais de aluguel apresentados pela Recorrente foram considerados evidência desta simulação.

Argumenta a Fiscalização que os registros contábeis apresentam diversos lançamentos a título de pagamento de aluguel, mas em nenhum deles há lançamento pelo valor contratado entre as partes, que era de R\$ 140.000,00.

"Observando o Livro Razão relativo à conta contábil Aluguéis a Pagar, de código, 323, mantida pela Cemaster, verifica-se que a empresa provisiona mensalmente o valor do aluguel devido no montante de R\$ 140.000,00 (cento e quarenta mil reais). Procedimento correto, aliás, haja vista a adoção do regime de competência, deveria mesmo provisionar todas as despesas incorridas, pagas ou não.

No entanto, durante todo o período do ano não há lançamento a débito desta conta contábil **no valor exato de R\$ 140.000,00**, o que indicaria o pagamento da despesa provisionada do aluguel. Mas existem vários outros lançamentos de pagamentos, **de valores totalmente inconstantes**, como é o caso do mês de fevereiro de 2010, só para exemplificar, conforme imagem abaixo extraída da contabilidade da empresa:”

O TVF demonstrou que os registros de pagamento de aluguel não seguem nenhuma lógica perceptível. Por exemplo, (e-fls. 17) cita o mês de fevereiro de 2010 em que houve o registro de R\$ 293.662,41 em pagamentos a título de aluguel, enquanto em junho do mesmo ano o aluguel pago somou R\$ 615.000,00:

“Nesse mês os pagamentos somaram a quantia de R\$ 293.662,41 (duzentos e noventa e três mil, seiscentos e sessenta e dois reais e quarenta e um centavos), e essa inconsistência se repete para todo o período fiscalizado (janeiro de 2010 a dezembro de 2012).

Como foi o caso de um lançamento para pagamento de aluguel no dia 13/06/2011, no valor de R\$ 615.000,00 (seiscentos e quinze mil reais), só a título exemplificativo.”

O Fisco também detectou que a recorrente recebia valores do Colégio Master, que eram registrados na mesma conta contábil ALUGUEL A PAGAR a título de devolução de aluguel.

Em resumo, a Fiscalização alega que a recorrente o Colégio Master utilizam a conta Aluguéis a Pagar para compartilhar valores e que estas operações comprovariam a infração ao artigo 14, inciso II do CTN:

“O que se conclui da leitura dos números acima, é que as empresas transferem valores entre si utilizando a conta Aluguéis a Pagar, como se fosse uma conta corrente entre elas, mas sem uma constância de valores. Tomemos o exemplo do ano de 2010: a Cemaster provisiona R\$ 1.680.000,00 como despesas de aluguel; faz transferência ao Colégio Master na ordem de R\$ 1.938.242,40, ou seja, paga R\$ 338.242,40 a mais do que é devido. No entanto, devolve ao Colégio Master o valor de R\$ 1.157.146,94. E esses fatos se repetem em todos os anos-calendário sob fiscalização. Qual a lógica disso?

Na verdade não há lógica alguma. Está patente, está evidente que não existe contrato de locação coisa nenhuma. O que há é o fato que as duas empresas existem somente no mundo jurídico, porque na prática, no plano real, as duas estão umbilicalmente ligadas, as duas são uma só. Os sócios, de forma ardilosa, no afã para recolher menos tributos e contribuições sociais, criaram uma nova empresa, dando-lhe o status de ASSOCIAÇÃO sem fins lucrativos para que essa fosse isenta no recolhimento de tais encargos.

**Mas a associação sem fins lucrativos (Cemaster), para manter-se isenta de pagamentos de tributos e contribuições, deveria cumprir uma série de requisitos legais, sem os quais perderia tal benefício fiscal. Um desses requisitos é não distribuir lucros.** Desta forma, simularam um contrato de locação com seus próprios sócios para que estes recebam recursos mensais. Desta forma, para efeitos tributários, serão desconsiderados os efeitos do contrato de locação entre o sujeito passivo desta Notificação Fiscal (Cemaster) e o Colégio Master.”

A Recorrente, em sua Impugnação e no Recurso Voluntário, refutou a conclusão de Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) e simulação.

Ainda nas alegações iniciais, a defesa, assinada por contador habilitado, admitiu que (e-fls. 29) **“A Conta Contábil "alugueis a pagar", efetivamente não representa em sua movimentação os eventos próprios de sua denominação. “:**

**d) NÃO LANÇAMENTO DO DÉBITO DO VALOR EXATO DO ALUGUEL NA CONTA CONTÁBIL/INCONSTÂNCIA DE VALORES (contempla as observações das letras “e” e “g”).**

A Conta Contábil “alugueis a pagar”, efetivamente não representa em sua movimentação os eventos próprios de sua denominação. A ocorrência de registros de valores diferentes da contrapartida do provisionamento da obrigação pode ser demonstrada no quadro abaixo.

RESUMO RAZÃO CONTA ALUGUEIS A PAGAR			
EXERCICIO	2010	2011	2012
Saldo anterior	54.746,74	953.651,27	30.690,67
Provisionamento	1.680.000,00	1.680.000,00	1.680.000,00
Pagamento	1.938.242,41	3.733.018,64	5.282.537,43
Créditos diversos	1.157.146,94	1.130.058,04	3.603.277,32
Saldo Final	953.651,27	30.690,67	31.430,56

A Recorrente associa as alegações do Fisco ao disposto no artigo 464, inc. V, do RIR/99, e que, para configurar a distribuição disfarçada de lucros (DDL), seria necessário que o Fisco comprovasse que o aluguel era **“notoriamente superior ao valor de mercado”**. A Recorrente anexou laudo de avaliação do imóvel para sustentar que o valor do aluguel era, de fato, compatível com os critérios mercadológicos, o que, em sua visão, afastaria a DDL.

Defende a lisura do contrato de aluguel firmado entre a entidade e o Colégio Master, e que o valor contratado é até inferior ao praticado no mercado.

Afirma que se houvesse real intenção de fraude a recorrente seria a proprietária do imóvel, que alugaria para o Colégio, mas em valor bem inferior ao de mercado, assim, “a primeira teria a neutralidade de tais entradas para fins fiscais e o Colégio uma despesa válida para cálculo de seus tributos.”

Feitas estas considerações, passo à análise.

Ainda que as alegações da Recorrente sobre a ausência de comprovação de que o valor pago de aluguel seria "notoriamente superior ao de mercado" (requisito estrito do Art. 464, V, do RIR/99) pudessem ter mérito em uma análise isolada do DDL, tal questão **não é suficiente para afastar a infração ao Art. 14, I, do CTN:**

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

disposto no Art. 14, I, do CTN é mais amplo do que a mera distribuição disfarçada de lucros, abrangendo a distribuição de patrimônio ou renda "**a qualquer título**", que inclusive não exige a configuração de dolo ou fraude.

A análise dos autos revela a este relator que o Fisco demonstrou que os pagamentos realizados pela recorrente ao Colégio Master não correspondiam a uma relação locatícia normal, mas sim a uma **simulação**. A própria defesa admitiu que a conta de aluguéis não representava os eventos próprios de sua denominação, o que corrobora o uso do contrato para **transferir valores entre as pessoas jurídicas**.

O uso do contrato de aluguel como instrumento para movimentações financeiras inconstantes e a transferência de valores (demonstradas pela discrepância entre o provisionado e o pago, e pelo recebimento de "devoluções de aluguel") caracteriza o desvio do patrimônio da entidade, "**a qualquer título**", violando o Art. 14, I, do CTN.

Há que se observar que em documento emitido pela própria defesa (e-fls. 29), a recorrente admite que apesar da sua obrigação formal em pagar aluguéis no valor de R\$ 1.680.000,00 anuais, realizou pagamentos cada vez maiores, iniciando em R\$ 1.938.242,41 em 2010, depois R\$ 3.733.018,64 em 2011 e culminando em R\$ 5.282.537,43 em 2012.

O próprio contador da entidade admite que a movimentação de recursos registrada na conta **aluguel a pagar** não corresponde à sua denominação, o que significa que estes pagamentos não representam o pagamento de aluguel para o Colégio Master.

Em Recurso Voluntário (e-fls. 657), a recorrente justificou que os débitos e créditos na conta de aluguéis a pagar refletiam ajustes de saldos anteriores ou **valores relativos a melhoramentos no imóvel compartilhado**:

69. Ainda, caso se considerasse como base legal para configuração de presunção de DDL o art. 464, inc. V, do RIR/99, pautando-se nas movimentações na Conta “Aluguéis a Pagar”, ainda assim não se justificaria a distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio a terceiros. O encontro de contas a crédito e a débito apenas apontam transferência de saldos de períodos anteriores, implicando a “diferenças a ajustar”, ou seja, **recuperáveis** e/ou relativas a próprios melhoramentos no imóvel compartilhado entre as partes, variáveis mês a mês.

Trata-se de mais uma admissão de que os pagamentos formalmente realizados a título de aluguel não correspondem à esta denominação. A conta contábil aluguéis a pagar era de fato utilizada como uma conta corrente entre as pessoas jurídicas.

Pelas razões expostas, os fatos apurados demonstram a violação do Art. 14, I do CTN, motivo pelo qual mantenho este motivo para a suspensão da imunidade.

### **Não aplicação integral do superávit na manutenção dos seus objetivos institucionais.**

Trata-se do disposto no inciso II do artigo 14 do CTN:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle referidas:

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

O TVF justifica o descumprimento destes dispositivo em dois parágrafos:

“A alínea “b”, do parágrafo 2º, acima citado, estabelece que a entidade deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Este item também foi descumprido pelo sujeito passivo ao distribuir, disfarçadamente por meio de aluguel, recursos para os sócios, devidamente demonstrada a simulação do contrato de locação entre o Colégio Master e o Cemaster.”

Como se vê acima, o TVF estabelece uma relação lógica entre a distribuição de lucros aos sócios e a não aplicação dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, ao afirmar que a recorrente descumpriu o inciso II do artigo 14 “*ao distribuir, disfarçadamente por meio de aluguel, recursos para os sócios*”

Ocorre que não há correlação direta entre estas duas infrações. Uma entidade pode distribuir qualquer parcela, ou seja, qualquer valor, de seu patrimônio ou renda e mesmo assim aplicar seus recursos na sua manutenção e desenvolvimento.

Pode não realizar qualquer distribuição de valores e, ao mesmo tempo, não aplicar seus recursos na sua manutenção e desenvolvimento. Ou seja, cumprir o inciso I mas descumprir o inciso II do artigo 14 do CTN. Ou até mesmo pode descumprir os dois incisos.

O TVF afirma que o inciso II foi descumprido no momento em que distribuiu “disfarçadamente por meio de aluguel, recursos para os sócios”, o que, a nosso ver, não parece haver conexão lógica e direta entre estes dois fatos.

Ainda que, a nosso ver, houve indevida distribuição de renda, esta constatação não implica automaticamente que a entidade não teria investido “seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais”.

Ainda sobre este assunto, o TVF apresenta tabelas de demonstração das mutações do patrimônio da entidade, para, ao final concluir que não houve destinação dos superávits na “manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, ferindo assim mais um dispositivo legal para obtenção das isenções do IR e da CSSL.”:

Por fim, Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, é literalidade do parágrafo 3º do art. 12 acima. No entanto, o sujeito passivo apresentou a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social com os seguintes resultados:

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL				Ano 2010	
	Patrimônio Social	Superavit/Deficit	TOTAL		
Saldo 31/12/2009	R\$ 3.711.148,28		R\$ 3.711.148,28		
Superavit/Deficit		R\$ (311.423,57)	R\$ (311.423,57)		
Total 31/12/2010	R\$ 3.711.148,28	R\$ (311.423,57)	R\$ 3.399.724,71		

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL				Ano 2011	
	Patrimônio Social	Superavit/Deficit	TOTAL		
Saldo 31/12/2010	R\$ 3.399.724,71		R\$ 3.399.724,71		
Superavit/Deficit		R\$ 533.438,82	R\$ 533.438,82		
Total 31/12/2011	R\$ 3.711.148,28	R\$ 533.438,82	R\$ 3.933.163,53		

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL				Ano 2012	
	Patrimônio Social	Superavit/Deficit	TOTAL		
Saldo 31/12/2011	R\$ 3.933.163,53		R\$ 3.933.163,53		
Superavit/Deficit		R\$ 1.750.878,28	R\$ 1.750.878,28		
Total 31/12/2012	R\$ 3.711.148,28	R\$ 1.750.878,28	R\$ 5.684.041,81		

Como se observa nas imagens acima, nos anos de 2011 e 2012 a entidade obteve superávits, porém não os destinou à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, ferindo assim mais um dispositivo legal para obtenção das isenções do IR e da CSSL.”

Neste ponto, a defesa acertadamente afirma (e-fls. 658) que a Fiscalização não aponta qualquer fundamentação que justifique tal conclusão. E de fato, pela leitura do excerto

acima não é possível saber os motivos que levaram a Fiscalização a concluir que não houve aplicação dos superávits.

É muito provável que suas conclusões estejam vinculadas à tese de que houve distribuição de renda, inclusive pela afirmação de que a entidade havia “*descumprido pelo sujeito passivo ao distribuir, disfarçadamente por meio de aluguel, recursos para os sócios*”

Portanto, afasto este motivo para a suspensão da imunidade/isenção.

#### **Ausência de auditoria independente**

A autoridade fiscal constatou que a Recorrente obteve receita bruta anual superior ao limite estabelecido pela Lei Complementar nº 123/2006 (R\$ 3.600.000,00) nos três anos sob análise.

Em virtude desse fato, o Art. 29, VIII, da Lei nº 12.101/2009 exigia que a entidade apresentasse as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado.

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

O Auditor Fiscal certificou que essa obrigação não foi cumprida. A inobservância deste requisito legal foi um dos fundamentos para a suspensão da imunidade/isenção.

A Recorrente, em sua defesa manifestou-se contra a exigência de auditoria independente. O cerne da defesa quanto a este ponto residiu na tese da inconstitucionalidade formal, alegando que o Art. 29, VIII, por ser lei ordinária, impunha uma obrigação adicional que extrapolava os limites estabelecidos pela lei complementar, no caso, o Código Tributário Nacional (CTN).

A defesa sustentou que a única exigência formal legalmente válida para a manutenção dos benefícios fiscais era o Art. 14, III, do CTN, que requer apenas a manutenção da “*escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”. A exigência de auditoria independente seria, portanto, um ônus desnecessário criado ilegalmente por lei ordinária.

Não assiste razão à Recorrente neste ponto.

Entendo que seja relevante analisar as implicações do julgado na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 4480, que questionava artigos da lei 12.101/2009.

Embora a matéria sobre limites e condições para o gozo da imunidade tributária seja reservada à Lei Complementar, conforme o Art. 146, II, da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar a constitucionalidade da Lei nº 12.101/2009 (ADI 4480), estabeleceu que certos incisos do Artigo 29 são consequências dedutivas e regulamentares dos requisitos já postos no Código Tributário Nacional.

Neste ponto específico o STF entendeu que o inciso VIII do Artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 não cria um novo requisito material, mas sim detalha o nível de formalidade e transparência necessário para comprovar a exatidão da escrituração contábil, exigida pelo Art. 14, III, do CTN, especialmente para entidades de grande porte (aquelas com receita bruta superior ao limite legal).

Na palavras do Ministro relator Gilmar Mendes:

“Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e **VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009**. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e **VIII.** **ADI 4.480. Sessão de 27/03/2020.**

Tendo a fiscalização comprovado, com base nos livros contábeis e nas declarações da própria entidade, que a CEMASTER:

1. Ultrapassou o limite de receita bruta anual de R\$ 3.600.000,00.
2. Não apresentou as demonstrações contábeis auditadas por auditor independente.

Configura-se o descumprimento do Art. 29, VIII, da Lei nº 12.101/2009, que, por ser considerado um detalhamento legítimo da formalidade contábil prevista na lei complementar, é requisito essencial para o gozo dos benefícios fiscais.

Portanto, por ter restado devidamente comprovada a inobservância de requisito legal, mantenho este motivo para a suspensão da imunidade/isenção.

**Ausência de certificação das entidades beneficentes - CEBAS**

A autoridade fiscal também fundamentou também no fato de que a recorrente não possuía o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS:

“Ora, consoante afirma a autoridade fiscal na Notificação, a empresa CEMASTER – Centro de Excelência Master, que foi constituída como Associação Civil sem Fins Lucrativos, apresenta Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica(DIPJ) na condição de isenta, não recolhendo, por consequência, tributos, exceto na condição de responsável por retenção na fonte nos pagamentos efetuados a pessoas físicas e jurídicas e o PIS-folha de pagamentos.

Portanto, a empresa, por não possuir a certificação exigida pelo art. 29, caput, da Lei n' 12.101, de 2009, e pelo art. 47, § 1', da Instrução Normativa SRF n' 247, de 21 de novembro de 2002, estaria indevidamente pagando o PIS sobre a folha de salários e utilizando-se do benefício fiscal de isenção da COFINS.’

A única referência a este tema no Recurso Voluntário está no parágrafo 82, quando aborda o outro motivo para a suspensão da imunidade, que é a ausência de demonstrações contábeis auditadas:

“82. Por fim, quanto ao argumento constante da Notificação e reiterado pelo acórdão recorrido de que a Recorrente não teria cumprido os requisitos do art. 29, da Lei n. 12.101/2009, especialmente quanto à **apresentação de demonstrações contábeis e financeiras auditadas por auditor independente (inciso VII)**, tem-se que tal disposição legal não é aplicável ao caso cm tela, **pois citada lei trata da certificação para fins de isenção de contribuições à seguridade social**, previstas nos arts. 22 e 23 da Lei n. 8.212/91. Tais contribuições, como visto, não são objeto de discussão nestes autos.” Grifei.

Como visto acima, o único argumento da defesa, ainda que indireto, é a alegação de que a Certificação (CEBAS) se aplica apenas às contribuições sociais (referentes à Lei nº 8.212/91), e que estas não seriam objeto destes autos. **Contudo, há um equívoco conceitual e fático na argumentação da defesa.** As **Contribuições à Seguridade Social** (ou **Contribuições Sociais**) constituem o **gênero** tributário, do qual o **PIS**, a **COFINS**, a **CSLL** e as contribuições previdenciárias são as **espécies**. Visto que o lançamento fiscal abrange expressamente o PIS e a COFINS, e que a Lei nº 12.101/2009 exige o CEBAS como condição para a isenção desses tributos, o requisito formal se mantém plenamente aplicável e não cumprido

## DA ANÁLISE DO LANÇAMENTO

Quanto ao auto de infração lavrado como consequência da suspensão da imunidade/isenção, a recorrente apontou, já na impugnação, erro na apuração dos tributos, tanto no caso do IRPJ e CSLL quanto no PIS/COFINS.

A DRJ reconheceu todas as alegações da defesa, mas ao invés de declarar a nulidade dos lançamentos, os julgadores mantiveram as autuações, ainda que parcialmente.

Quanto ao **PIS e à COFINS**, a decisão da DRJ reconheceu o erro da fiscalização em aplicar o regime não cumulativo, contrariando o art. 10, XIV, da Lei nº 10.833/2003 (e-fls.574):

“Assiste razão ao interessado quando alega que as receitas da atividade de educação são expressamente excluídas da incidência não cumulativa, conforme art. 10, XIV da Lei 10.833/03; no entanto, a legislação referida nos autos de infração e os valores exigidos foram realizados conforme o regime não cumulativo.”

Contudo, em vez de anular os lançamentos, o relator realizou novo recálculo do PIS e COFINS, pela sistemática cumulativa, por entender que não se trata de nulidade absoluta dos lançamentos, mas apenas em relação à parcela excedente:

“O contribuinte sustenta que o erro cometido pela fiscalização seria grave e insanável. Entendo-o de forma diferente.

Muitos advogam que, na seara do direito tributário, o lançamento não pode apresentar mácula, por constituir empecilho ao amplo exercício do direito de defesa. Esse entendimento é supedâneo de uma visão individualista do direito tributário. Sob uma ótica mais moderna e social, que defende serem todos responsáveis pelo aporte de recursos para o sustento do Estado, na medida de sua capacidade contributiva, a avaliação é outra: a tolerância a pequenos erros ou vícios é possível, desde que não torne inviável a compreensão da exigência.

A essência das exigências de PIS e Cofins neste processo decorre do não oferecimento à tributação da receita bruta, suficientemente identificada no termo de verificação fiscal. O contribuinte se pronunciou amplamente sobre os fatos apurados. Não há como se aquilatar que o defendente tenha sido prejudicado em relação à compreensão da exigência deste processo.”

Foi em função deste recálculo que os lançamentos de PIS e COFINS foram reduzidos, o que provocou a impetração de Recurso de Ofício, que na época do julgamento possuía limite de alçada de R\$ 2.500,00:

	<b>AUTO DE INFRAÇÃO</b>	MANTIDO PELA DRJ
IRPJ	R\$ 848.063,99	R\$ 848.063,99
CSLL	R\$ 331.223,00	R\$ 331.223,00
PIS	R\$ 509.920,00	R\$ 144.687,31

COFINS	R\$ 2.822.717,21	R\$ 1.142.553,20
TOTAL DE TRIBUTOS	R\$ 4.511.924,20	R\$ 2.466.527,50
MULTA DE 150%	R\$ 6.767.886,30	R\$ 3.699.791,25
TOTAL LANÇADO	<b>R\$ 11.279.810,50</b>	<b>R\$ 6.166.318,75</b>

A Recorrente, com total razão, alega em Recurso Voluntário que tal ato configuraria um "novo lançamento", o que é vedado à autoridade julgadora.

De fato, a alteração do regime de apuração do tributo (de não cumulativo para cumulativo) implica modificação substancial dos critérios jurídicos do lançamento, como base de cálculo e alíquota, o que não se confunde com mera correção de erro material.

O ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa fiscal, nos termos do art. 142<sup>2</sup> do CTN. Ao julgador administrativo cabe manter, cancelar ou reduzir o lançamento, mas não o refazer com base em novos fundamentos.

**Assim, assiste razão à Recorrente neste ponto.**

O reconhecimento do erro na eleição do regime de apuração pela DRJ deveria conduzir à anulação dos Autos de Infração de PIS e COFINS, e não ao seu recálculo.

Quanto ao **IRPJ e à CSLL**, o acórdão recorrido reconheceu que a apuração correta, na ausência de opção manifesta do contribuinte, **seria o Lucro Real trimestral**, e não a anual, como procedeu a fiscalização. No entanto, manteve o lançamento por entendê-lo mais **benéfico ao contribuinte** (e-fls. 573):

“O Relatório Fiscal, em fls. 284, por seu turno remete ao “*Demonstrativo do Resultado do Exercício Apurado*”. Da análise do referido demonstrativo, verifica-se que a fiscalização **adicionou ao prejuízo obtido pelo contribuinte as indigitadas despesas com aluguéis**, obtendo assim a **base de cálculo do IRPJ e da CSLL em bases anuais**.

Ora, **a forma escolhida traz benefícios ao contribuinte**, que pode ver deduzidos dos lançamentos em comento a totalidade das despesas e prejuízos sem a apuração trimestral, que impede a alocação do prejuízo verificado no período anterior com a limitação de 30% do lucro apurado.

<sup>2</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ademais, os juros apurados são menores, pois passaram a ser computados a partir do fim de 31/12, enquanto de outra forma, incidiriam a partir do encerramento de cada trimestre.

Veja-se que o interesse público se vê preservado – o ilícito tributário levou ao não pagamento dos tributos-, bem como o direito do contribuinte ao aproveitamento dos valores dedutíveis em sua integralidade.”

Os artigos 1º e 2º da lei 9430/1996 não deixam dúvidas que o IRPJ e a CSLL são apurados em períodos trimestrais, sendo a apuração anual uma mera faculdade à disposição do contribuinte:

“Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. “

Na ausência dessa opção, a regra geral é a apuração trimestral. Um lançamento de ofício que desconsidera a regra geral e adota a forma opcional, sem que esta tenha sido exercida, padece de vício insanável.

O argumento de que o lançamento seria "mais benéfico" não tem o condão de convalidar um ato viciado em sua origem, pois a legalidade é requisito indispensável da atividade administrativa. **Portanto, também neste ponto, assiste razão à Recorrente.**

## DISPOSITIVO

Diante do exposto, encaminho meu voto para:

1. Não conhecer do Recurso de Ofício;

2. Conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar a ele parcial provimento, para:
- a. Manter os efeitos do **Despacho Decisório nº 671 - DRF/AJU de 01 de Setembro de 2015;**
  - b. Cancelar integralmente o auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

É como voto.

documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator