



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

Processo nº 10580.014996/99-88
Recurso nº 151.358 Voluntário
Acórdão nº **1301-00.010 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de março de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997 a 1999.
Recorrente FACS SOCIEDADE CIVIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1997, 1998, 1999

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. RAZÕES DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO.

Restando comprovado que o contribuinte praticou ato representativo de confissão de dívida relativa a crédito constituído a partir da suspensão de imunidade, ainda que em outro feito administrativo, descabe conhecer, em sede de recurso, argumentos de defesa trazidos com o intuito de restabelecer o benefício objeto de suspensão.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE.

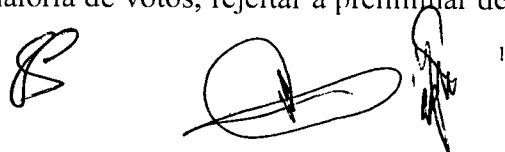
Consoante o comando expresso no § 1º, do artigo 9º do Código Tributário Nacional as instituições de educação com imunidade tributária de impostos ou isenção de contribuições para seguridade social reconhecidas estão sujeitas ao pagamento do imposto sobre a renda retida na fonte.

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS. PROCEDÊNCIA.

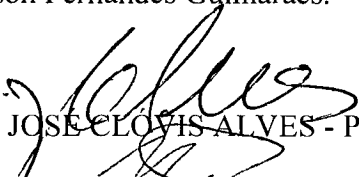
Tendo a autoridade administrativa julgadora de primeira instância promovido os ajustes pertinentes, há que se manter os lançamentos tributários, em especial na situação em que o contribuinte não aporta aos autos razões e documentação de suporte capazes de infirmá-los.

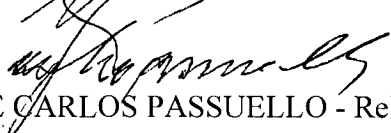
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

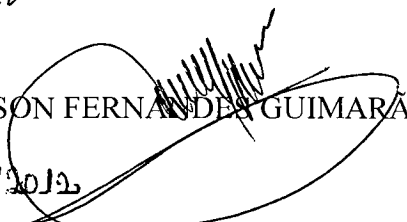
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer das questões relativas à imunidade em virtude do ato declaratório de suspensão ter sido mantido de forma definitiva na esfera administrativa em virtude da confissão de dívida realizada no processo nº 10580.010096/2001-83, tendo, portanto, a questão da imunidade sido decidida de forma definitiva na esfera administrativa. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello (Relator) e Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de

 1

nulidade do lançamento em relação a IRPJ e CSLL. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello (Relator) e Leonardo Henrique M. de Oliveira. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique M. de Oliveira e José Carlos Passuello quanto ao IRPJ, CSLL e PIS. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.


JOSE CLOVIS ALVES - Presidente


JOSE CARLOS PASSUELLO - Relator


WILSON FERNANDES GUIMARÃES – Redator Designado

EDITADO EM: 23/07/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jacinto do Nascimento, Marcos Rodrigues de Mello, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Waldir Veiga Rocha, Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, José Carlos Passuello e José Clóvis Alves.

Relatório

A **FACS SOCIEDADE CIVIL** inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob nº 13.526.884/2001-64, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a reforma da decisão recorrida.

O recurso voluntário versa sobre a suspensão da imunidade tributária consubstanciada no Ato Declaratório nº 195 (Parecer nº 640/2000-PJ), de 19 de dezembro 2000 (fls. 4023 a 4054 – Vol. 12 e 13), expedido pelo Delegado da Receita Federal em Salvador (BA), que suspendeu a imunidade relativamente aos anos de 1996, 1997 e 1998, e, em consequência, foram lavrados autos de infração para a formalização de exigência de crédito tributário.

Foram formalizados dois processos de constituição de crédito tributário. O processo nº 10580.010096/2001-83 que veio a compor parcelamento, relativo ao ano-calendário de 1996 (exercício de 1997) e o presente processo referente aos anos-calendário de 1997 a 2001.

No Termo de Suspensão da Imunidade Tributária anexado, às fls. 01 a 15, a fiscalização enumerou as seguintes irregularidades que teriam sido cometidas pelo sujeito passivo, para propor a suspensão da imunidade tributária:

a) os Estatutos da FAC previam até 1995, o recebimento de sua quota acrescida de parcela correspondente aos resultados do período, quando da retirada de sócios, seus herdeiros e sucessores;

b) as remunerações pagas a dirigentes correspondem à distribuição de recursos para os sócios e não atende ao inciso I, do artigo 14 do Código Tributário Nacional;

c) não aplica integralmente as receitas auferidas nas finalidades institucionais tendo em vista que concedeu empréstimos a sócios especialmente o adiantamento feito em 09/02/96, no valor de R\$ 60.000,00 para Manoel Barros Sobrinho, cuja devolução não foi comprovada apesar de ter sido regularmente contabilizado e, também, em virtude da utilização de veículos pelos diretores;

d) não concessão de bolsas de estudos aos alunos carentes e este fato descaracterizaria na natureza beneficente da entidade educacional e não tem direito a imunidade tributária;

e) as três mantenedoras da instituição de educação seriam uma só e, ainda, os custos e despesas seriam custeadas por uma das mantenedoras e este fato caracteriza a falta de escrituração de todas as receitas e de todas as despesas em descumprimento ao disposto no inciso III, do artigo 14 do Código Tributário Nacional; e,



f) aquisição de 48 garrafas de uísque marca Johnny Walker, sem a respectiva nota fiscal e ao preço inferior ao de mercado, sugerindo o não pagamento de tributos devidos pelo vendedor.

Contra esta imputação, o sujeito passivo apresentou as suas razões de defesa e os esclarecimentos, de fls. 1732 a 1.802, e a Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Salvador expediu o Parecer nº 640/2000-PJ, com proposta de suspensão da imunidade tributária enumerando as seguintes razões:

a) os Estatutos da FAC previam até 1995, o recebimento de sua quota acrescida de parcela correspondente aos resultados do período, quando da retirada de sócios, seus herdeiros e sucessores;

b) os sócios Manoel Joaquim Fernandes de Barros Sobrinho, Sérgio Augusto Gomes Veloso Viana e Verônica de Menezes Fahel receberam, nos anos de 1996 a 1998, remuneração como diretores da SESB e SELT, mantida pela FAC;

c) nos anos de 1996, 1997 e 1998 foram contabilizados a título de adiantamentos ao sócio Ademar Cardoso Linhares, falecido em 1994, (pagamento de conta de luz, telefone e condomínio) e para o sócio Manoel Barros Sobrinho;

d) os veículos, Corsa Sedan e Ômega, adquiridos em 1997 e um Passat, adquirido em 1997, são utilizados pelos diretores Manoel Joaquim Fernandes de Barros Sobrinho, caracterizando distribuição de resultados aos sócios;

e) não concessão de bolsa em descumprimento de norma estatutária de própria instituição de ensino;

f) contabilização como despesas de FAC, de pagamentos efetuados para Nogueira Reis Advogados S/C Ltda., a título de honorários advocatícios em ação que envolvia, também, a SESB e a SELT;

g) constatou-se a existência de uma espécie de conta corrente entre a FAC e as outras duas mantenedoras significando a utilização de recursos da FAC em atividades que não são suas e, por esta razão, a escrituração da FAC não contém todas as suas receitas e despesas, contendo, por outro lado, despesas que não lhe dizem respeito;

h) não comprovou a efetiva prestação de serviços contabilizados como despesas, por meio de contratos, projeto, relatório ou outro documento tudo conforme intimação, de fl. 14, e resposta do contribuinte, de fl. 44; e,

i) a FAC adquiriu do Sr. Gidevaldo Costa, em 05/12/1997, 48 garrafas de whisky Johnnei Walker pelo valor unitário de R\$ 25,00, notoriamente inferior ao de mercado, mediante recibo e sem nota fiscal e o pagamento foi efetuado em conta bancária em nome do Sr. Josenaldo Oliveira Costa.

O Serviço de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Salvador(BA) que produziu o Parecer nº 640/2000-PJ, de fls. 4023 a 4049, concluiu que o sujeito passivo não atende os requisitos legais para o gozo da imunidade tributária (artigo 14 do CTN) e que não visa o interesse coletivo, inexistindo preponderância do fim público e que o espírito de

solidariedade é secundário e, além disso, remunera os dirigentes por serviços prestados, em desobediência ao § 2º, do artigo 12, da Lei nº 9.532, de 1997.

Na sequência, foi expedido o Ato Declaratório nº 195, de 19 de dezembro de 2000 que suspendeu a imunidade tributária nos anos de 1996, 1997 e 1998.

Como consequência da suspensão da imunidade tributária, a fiscalização apurou as irregularidades que teriam sido cometidas pelo sujeito passivo e houve por bem lavrar os respectivos autos de infração e cientificado o sujeito passivo no dia 21 de dezembro de 2001, contendo exigência de seguintes créditos tributários, relativo aos anos-calendário de 1997 e 1998 (fls.4212 e seguintes):

TRIBUTOS	LANÇADOS	JUROS	MULTA	TOTAIS
IRPJ	2.443.781,31	1.979.390,06	1.832.835,96	6.256.007,33
IR FONTE	348.705,04	316.581,97	261.528,69	926.815,70
CSLL	969.946,55	786.340,10	727.459,89	2.483.746,54
PIS/FAT	141.175,99	116.833,69	105.881,99	363.891,67
PIS/FOLHA	59.739,62	15.454,52	44.804,71	119.998,85
TOTAIS	3.963.348,51	3.214.600,34	2.972.511,24	10.150.460,09

No Auto de Infração, o IRPJ e CSLL incidiram, sobre as seguintes bases de cálculo:

PERÍOD O	IMOBILI ZADO DEDUZI DO(1)	PAGAME NTO S/ CAUSA(2)	PROVISÃO N/ AUTORIZA DA(3)	DESPESAS INDEDUTÍV EIS(4)	SUPERAVI T N/ TRIBUTA DO(5)	TOTAIS
31/03/19 97	121.010,8 3	90.136,04	0	596.452,55	868.998,45	1.676.597, 87
30/06/19 97	12.807,59	112.740,8 0	0	584.813,10	892.941,25	1.603.302, 74
30/09/19 97	13.561,72	99.036,48	0	583.569,00	669.362,99	1.365.530, 19
31/12/19 97	9.483,81	203.837,4 7	605.709,00	984.765,45	0	1.803.795, 73
1997	156.862,9 5	505.748,7 9	605.706,00	2.749.596,1	2.431.302,6 9	6.449.226, 53

31/03/1998	212.846,18	39.201,76	0	729.195,16	238.871,32	1.220.114,42
30/06/1998	47.846,18	28.308,82	0	727.595,16	269.962,02	1.073.712,18
30/09/1998	56.188,07	32.951,28	0	727.595,76	0	816.735,11
31/12/1998	68.744,64	26.172,40	762.224,00	727.594,56	964.666,82	2.549.402,42
1998	385.625,07	126.634,26	762.224,00	2.911.980,64	1.473.500,16	5.659.964,13
TOTAIS	542.488,02	632.383,05	1.367.930,00	5.661.576,74	3.904.802,85	12.109.190,66

- (1) bens de natureza permanente escriturado como despesas;
- (2) valores contabilizados como pagamentos sem comprovação dos serviços prestados;
- (3) glosa de valores baixados como perda com devedores incobráveis;
- (4) despesas consideradas indedutíveis para a determinação do lucro real; e,
- (5) diferença entre a receita bruta e custos/despesas operacionais.

A exigência de PIS/FATURAMENTO corresponde aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 1998 e a contribuição correspondente a PIS/FOLHA DE PAGAMENTO diz respeito ao período de 1º de janeiro de 1999 a 31 de dezembro de 2001.

A exigência foi impugnada e foi estabelecido o litígio.

As razões expostas pelo sujeito passivo foram examinadas pela autoridade julgadora de 1º grau (fls. 6285 a 6364) e concluiu por afastar as razões preliminares suscitadas e, no mérito, considerou procedente a suspensão da imunidade tributária nos anos-calendário de 1997 e 1998, e procedente em parte os lançamentos.

Na parte relativa à suspensão da imunidade tributária, a autoridade julgadora de 1º grau enumera os fundamentos de fato e de direito expostos no parecer nº 640/2000-PJ que subsidiou a expedição do Ato Declaratório nº 195/2000 e que, basicamente podem ser sintetizados nos seguintes termos:



“74 - Assim, a previsão estatutária da FACS S/A está de acordo com as exigências legais, não havendo motivo para, sob este fundamento, suspender sua imunidade.” (fl. 6.332).

“81 - Assim, a simples prova de que eles foram remunerados não é suficiente à suspensão da imunidade de impostos em 1996 e 1997, sendo imprescindível a demonstração de que a remuneração, em verdade mascarava a referida distribuição. Para 1998, no entanto, e para a imunidade das contribuições, nos três anos, basta a prova de que os dirigentes foram remunerados.(fl. 6.333).

“101 - A distinção se deve, obviamente, ao fato de as empresas distribuírem abertamente seus lucros e a direção nem sempre ser exercida por sócios. Esta relação – remuneração/resultado -, na FACS, em pleno descompasso com a normalidade, demonstra que a real intenção não era a de remunerar a prestação laboral, mas, verdadeiramente, distribuir resultado, mascaradamente, aos sócios, o que justifica a suspensão da imunidade em 1996 e 1997, por infringência ao inciso I do artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN).” (fl. 6.335).

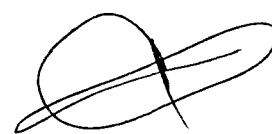
“108 - A entidade não comprovou a devolução, por parte do Reitor, do valor de R\$ 60.000,00 (doc. Volume 8, fls. 2490/2493), infringindo o inciso I do artigo 14 do Código Tributário Nacional, justificando a suspensão da imunidade do ano de 1996.”(fl. 6.336).

“119 - Ante a ausência de prova de que algum veículo era de uso particular do Sr. Barros e sem conhecer as atividades da Reitoria, incluída a assessoria, tampouco o detalhamento da forma de utilização dos veículos, informações não solicitadas à Entidade, não há como concluir que três veículos ultrapassem o razoável. Desta forma, a existência de três veículos para uso da diretoria da FACS não deve ser considerada como fundamento para a suspensão de sua imunidade.”(fl. 6.338).

“126 - Ocorre que, para a imunidade dos impostos, não é exigida a concessão de bolsas de estudo, mas apenas que a instituição não tenha fins lucrativos e que aplique todo o resultado no seu objetivo.”(fl. 6.338).

“141 - Assim, não atuando na assistência social, pela ausência de qualquer trabalho voltado aos carentes, não deve, a FACS S/C, beneficiar-se da imunidade prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da CF, uma vez que não satisfaz a exigência legal do inciso III do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991.” (fl.6.340).

“147 - A FAC S/C e a SESB são instituições com personalidades distintas. Assim o registro pela FACS de despesas que não são



suas constitui aplicação de recursos foram de seus objetivos institucionais, violando o inciso II do artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN) e, no ano-calendário de '1998, cumulativamente com o § único do artigo 13 e alínea 'b' do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997.” (fl. 6.341).

“149 - Assessoria técnica educacional prestada pelo SAPE – Sistema de Apoio a Processos Educacionais. O Parecer SEORT considerou que os documentos juntados pela instituição foram suficientes à comprovação da efetiva prestação dos serviços e do pagamento.(fl. 6.341).

“150 - Pagamento a Dora Silvia Cunha Bueno -. as provas juntadas são suficientes para comprovar a efetiva prestação de serviços.” (fl. 6.341).

“157 - Pagamentos a CM Consultoria – não localizei nas cópias do razão juntadas aos autos o registro contábil do pagamento relativo à nota fiscal nº 494 (volume 3, fl. 594, datada de 2 de dezembro de 1996). (fl. 6.342).

“166 - Pagamento à empresa Duda Mendonça – ante a insuficiência de provas, há que se considerar que os serviços não foram efetivamente prestados.(fl.6.343).

“171 - Aquisição de mercadoria importada sem nota fiscal – O Termo de Suspensão e o Parecer não deixam claro qual a norma teria sido infringida, autorizando a suspensão da imunidade no ano de 1997. Poder-se-ia considerar que a aquisição de whisky caracterizaria a aplicação de recursos foram dos objetivos institucionais, mas não há nem sinal de que esta seria a motivação do Fisco. Assim, não deve ser considerada a infração para fins da suspensão apontada.” (fl. 6.344).

Além das assertivas acima transcritas, a decisão de 1º grau esclareceu que a imunidade tributária reconhecida pelo Poder Judiciário diz respeito apenas aos tributos cobrados pelo Município de Salvador (BA) e que, por motivo de jurisdição não afeta aos tributos e contribuições federais e, ainda, relativamente aos requisitos para o gozo de imunidade ou isenção de contribuições para a seguridade social, a fiscalizada teria respondido que a entidade não é reconhecida de utilidade pública e que não possui certificado de entidade de fins filantrópicos.

A decisão recorrida tem a seguinte ementa que resume o conteúdo do julgado:



“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.



PESSOA JURÍDICA. CUMPRIMENTO DE NORMAS LEGAIS. É descabida a alegação do sujeito passivo de que o descumprimento da norma tributária se deu em entidade despersonalizada por ele instituída para realizar o seu objeto social.

IMUNIDADE. DISTRIBUIÇÃO DO PATRIMONIO. A concessão de empréstimos a sócios sem a cobrança de juros e sem a comprovação da devolução constitui distribuição de parcela do patrimônio.

IMUNIDADE DE IMPOSTOS. BOLSAS DE ESTUDOS. A legislação tributária não exige a concessão de bolsas de estudos ou a gratuidade como requisito para a gozo da imunidade de impostos por parte das instituições de ensino.

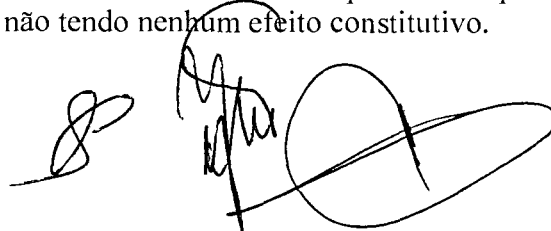
IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. BOLSAS DE ESTUDOS. É imperativo à imunidade das contribuições sociais aplicada às entidades beneficentes de assistência social que ela promova a assistência social beneficente a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes, o que não se evidencia com a concessão de empréstimos a alunos por terceiro.

IMUNIDADE. APLICAÇÃO DE RECURSOS. É defeso à entidade imune assumir despesas de pessoa jurídica distinta, caracterizando aplicação de recursos fora de seus objetivos institucionais.

IMUNIDADE. EFEITOS DE SENTENÇA QUE A RECONHECE. Os efeitos de sentença que reconhece a imunidade perante o Município, em função de irregularidade formal e probatória, não podem ser opostos à União, pois se limitam às partes litigantes.

IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REQUISITO ESSENCIAL. São requisitos essenciais à imunidade de entidade beneficente de assistência social, que ela seja reconhecida como de utilidade pública federal, estadual ou do Distrito Federal ou municipal e que possua registro e certificado de entidade beneficente de assistência social fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. NATUREZA. O Ato Declaratório que suspende a imunidade apenas reconhece uma situação existente no passado, ou seja, a incidência da norma tributária por descumprimento de requisito legal, não tendo nenhum efeito constitutivo.



NORMA ADJETIVA. APLICABILIDADE IMEDIATA AO PROCESSO. As normas de direito processual aplicam-se imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos concluídos na forma da lei anterior.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. NATUREZA. A suspensão da imunidade tributária não tem natureza de penalidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ (1997/1998)

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS. COMPROVANTES. Documentos internos da empresa não são suficientes para justificar os lançamentos contábeis.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

EMPRÉSTIMOS A ALUNOS. Empréstimos oferecidos a alunos não constituem descontos incondicionais para fins de base de cálculo de tributos e contribuições.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Contribuição para o PIS/Faturamento.

Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

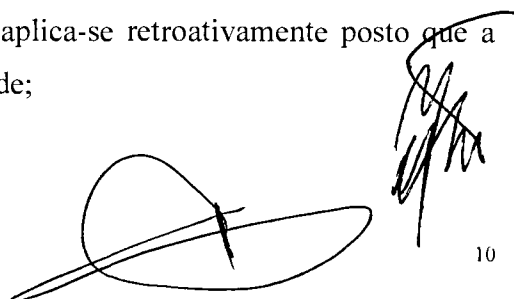
A tributação fundada nos mesmos elementos de fato deve acompanhar o julgamento do lançamento inicial.

Lançamento Procedente em Parte.”

A decisão de 1º grau rejeitou as razões preliminares suscitadas pelos seguintes motivos:

a) o artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995, não se aplica ao caso vertente porquanto a obediência à forma de tributação seria viável se houvesse tributação e nos caso dos autos, o sujeito optou pela imunidade tributária e com descumprimento dos requisitos exigidos, o sujeito passivo está sujeito a uma das três modalidades de apuração do lucro: real, presumido e arbitrado;

b) no caso dos autos, não se vislumbra a alegada irretroatividade da pena de suspensão da imunidade prevista na Lei nº 9.430, de 1996, porquanto esta lei é de natureza adjetiva relativa a critérios de fiscalização e, portanto, aplica-se retroativamente posto que a suspensão da imunidade tributária não constitui penalidade;



No mérito, a decisão recorrida julgou o lançamento parcialmente procedente para admitir a compensação do 'deficit' apurado no 4º trimestre de 1997, com o 'supcravit' apurado no 1º trimestre de 1999, como se tratassem de prejuízos fiscais ou base de cálculo negativa para fins de incidência de IRPJ e CSLL

Relativamente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica admitiu apenas a compensação na base de cálculo do 1º trimestre de 1998, com a redução de R\$ 100.244,00, que teve como consequência a redução de R\$ 117,27, no 1º trimestre de 1998.

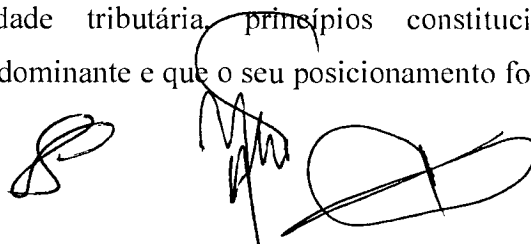
No caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a decisão recorrida considerou como lançado o montante de R\$ 1.197.077,09, quando o valor lançado e constante do Auto de Infração, de fl. 4.225, e confirmado no relatório da decisão recorrida, de fl. 6.298, seria de R\$ 969.946,55, com uma diferença a maior de R\$ 227.130,54 e, a repercussão da compensação de base de cálculo negativa resultou na redução de R\$ 145.506,07, R\$ 8.019,52 e R\$ 21.008,54, respectivamente, no 4º trimestre de 1997, 1º trimestre e 3º trimestre de 1998, totalizando a redução em R\$ 247.235,85.

Após a decisão de 1º grau, o valor dos tributos e contribuições, e respectivas multas, em litígio, foram reduzidos conforme demonstrativo abaixo:

TRIBUTOS	LANÇADO	CANCELADO	MANTIDO	MULTA MANTIDA	TOTAIS
IRPJ	2.443.781,31	117,27	2.443.664,08	1.832.748,06	4.276.412,14
IR FONTE	348.705,04	0	348.705,04	261.528,78	610.233,82
CSLL(*)	1.197.077,09	247.235,85	795.412,42	596.559,31	1.391.971,73
PIS/FAT	141.175,99	0	141.175,99	105.881,99	247.057,98
PIS/FOLHA	59.739,62	0	59.739,62	44.804,71	104.544,33
	4.190.479,05	247.353,12	3.788.697,15	2.841.522,85	6.630.220,00

(*) A decisão de 1º grau adotou como contribuição lançada de R\$ 1.197.077,09 e com a redução de R\$ 247.353,12, encontrou um saldo devido de R\$ 795.412,42 (fl. 6361), quando o Auto de Infração (fl. 4225) indicava o valor lançado de R\$ 969.946,55, confirmado no relatório da decisão recorrida (fl. 6298)

No recurso voluntário, de fls. 6.393 a 6.418, a recorrente tece longa considerações sobre o tema imunidade tributária, princípios constitucionais, leis complementares e, sobretudo doutrina predominante e que o seu posicionamento foi acatado na



decisão de 1º grau no sentido de que as disposições do Estatuto Social da recorrente preenchem os requisitos para o gozo da imunidade aos impostos sobre patrimônio, a renda e os serviços.

Entre outros argumentos, enfatiza os ensinamentos transmitidos pelo Prof. Ives Gandra Martins¹ no sentido de que a imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos e corresponde a vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados.

A relevância da imunidade é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva aos seus comandos legais, sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla e que na imunidade, não há nem o nascimento da obrigação fiscal, nem do conseqüente crédito, em face de sua substância fática estar colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional. Independe, portanto, das vontades legislativas das competências outorgadas pela Lei Maior.

A recorrente menciona, também, a opinião do Prof. Paulo de Barros Carvalho², sublinhando que as instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar e anteendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la, na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto uns quanto outras, não sofrendo imposições por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os requisitos estabelecidos em lei.

Na seqüência, transcreveu a opinião legal transmitida pelo Prof. Heleno Taveira, em resposta a consulta formulada pela recorrente, onde o mestre esclareceu que para o gozo da imunidade, não se justifica qualquer outra limitação, além das que são definidas pela Constituição e estão assinaladas no Código Tributário Nacional, para identificação da finalidade não lucrativa e da aplicação dos seus excedentes financeiros na educação e, como não poderia ser diferente, por serem, as imunidades tributária, medidas constitucionais que implicam a incompetência das pessoas de direito público interno para expedirem regras jurídicas sobre tributos de sua competência, nas situações expressamente designadas na Constituição, o conteúdo dos critérios formais entabuladas na Lei Complementar não pode destoar dos pressupostos materiais, na qualificação dos elementos de identificação dos fins lucrativos dessas instituições.

Destaca, o Prof. Heleno Taveira que o que importa é vir na Instituição o cumprimento das suas finalidades e que, na hipótese de se verificar algum resultado econômico positivo no desempenho destas, mediante obtenção de lucros, duas regras hão de ser observadas, vinculantes para a própria entidade e para seus sócios e administradores:

a) instituição deverá aplicar seus excedentes financeiros em educação (princípio do reinvestimento obrigatório em educação);

¹ MARTINS, Ives Gandra. Sistema Tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Ed. Saraiva, 1989, págs. 149/150.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 1991, 4ª edição, pág. 106.



b) sócios ou administradores – a entidade deve comprovar finalidade não lucrativa, mediante demonstração da ausência de qualquer distribuição de lucros, direta ou indireta, efetiva ou disfarçada (princípio da vedação de distribuição de lucros).

A qualificação jurídica da entidade imune advém do atendimento aos requisitos firmados nos art. 14 e 9º, do CTN, provados de modo seguro pela entidade, na oportunidade de eventual controle estatal que possa justificar sua suspensão. Trata-se de direito pleno à imunidade, como ocorre com livros e periódicos ou mesmo com templos de qualquer culto, ficando apenas sujeito a eventual suspensão caso não se comprove adequadamente os requisitos que confirmam, além do desempenho das finalidades essenciais, que estão não contempla fins lucrativos.

Em seguida, a recorrente esclareceu que a própria decisão recorrida reconheceu que o Estatuto Social da FAC preenche as condições estabelecidas no artigo 14 da Lei nº 5.172, de 1966.

Quanto às remunerações pagas ao Reitor e pró-reitores, a recorrente aduz que não há distribuição disfarçada de lucro (art. 464, do RIR/99) como quer a fiscalização posto que em pesquisa recente a Pricewaterhouse Coopers, empresa de auditoria independente de renome nacional e internacional, o salário mensal de um Diretor-Presidente, contando a remuneração fixa e variável chegar a R\$ 107.647,00 ao mês (R\$ 1.300.000,00 ao ano, aproximadamente) e entre diretores, até R\$ 109.374,00 mensais e que o ganho de um gerente pode chegar a R\$ 77.289,00.

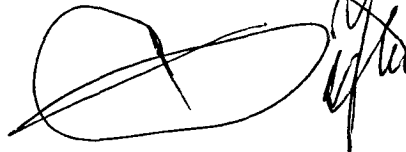
A recorrente entende que face à pesquisa apontada não há qualquer excesso de remuneração ou distribuição disfarçada de lucros que possa caracterizar o descumprimento do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Sobre a imputação de que, na prática a FAC, SESB e SELT seria uma única entidade para fins contábeis, a recorrente afirma que a FACS, SESB e SELT são mantenedoras de UNIFACS cujos objetivos sociais coincidem e, além disso, esclarecem que a fiscalização examinou apenas os pagamentos conjunto, sem atentar para os registros contábeis em conta corrente onde estas mesmas despesas foram escrituradas em contas patrimoniais, a título de empréstimos e que foram integralmente devolvidos.

Acrescentou que a utilização de conta corrente previne a transferência patrimonial entre as diversas entidades, vez que cada recurso recebido converte-se em obrigação a ser satisfeita em relação à entidade provedora e o uso comum de recursos ocorre em duas modalidades distintas: empréstimos e pagamento de despesas.

A recorrente demonstrou através de lançamentos simulados em partidas dobradas dos empréstimos e respectivas devoluções para comprovar que não ocorreu qualquer distribuição de lucros, rendas ou patrimônio.

Sobre as despesas pagas ao publicitário Duda Mendonça e a MC Consultoria, a recorrente explicita que os pagamentos estão contabilizados e lastreados em documentação hábil e idônea e a prestadora de serviços MC Consultoria escriturou regularmente as receitas auferidas.



Acrescenta que, se a contabilidade da fiscalizada registra despesas ou custos com serviços tomados, e o faz de forma regular com base nos documentos fiscais e comerciais apropriados, e se a lei não impõe para esse tipo de despesa nenhuma forma especial de comprovação, deve-se admitir que:

a) os fatos contabilizados devem ser considerados comprovados, isto é, a própria contabilidade é a prova legal de que houve a prestação dos serviços e a correspondente despesa;

b) não é exigível do contribuinte qualquer prova adicional;

c) pelo contrário, a prova da inveracidade dos fatos contabilizados cabe à autoridade fiscal; e,

d) se a autoridade fiscal não provar cabalmente a invalidade dos fatos contabilizados, prevalece a prova constituída contabilmente.

Desta forma e de acordo como o artigo 223 e seus parágrafos do RIR/94, é descabida a alegação de que não há prova da efetividade dos serviços prestados e não justifica a glosa dos montantes registrados na contabilidade da recorrente.

Acrescentou mais que na lição do ilustre tributarista Alberto Xavier³, existindo escrituração regular, o fisco está vinculado à sua adoção como base de prova, podendo socorrer-se de outros meios probatórios para confirmar ou infirmar a sua correspondência com a realidade e caso constate inveracidade de um ou mais lançamentos, deve proceder à sua retificação, recompondo a verdade material objeto do procedimento e procedendo no auto de infração.

Não pode, porém, o fisco na existência da escrituração regular, deixar de cumprir o seu dever de investigação analítica dos fatos, socorrendo-se da prova indiciária.

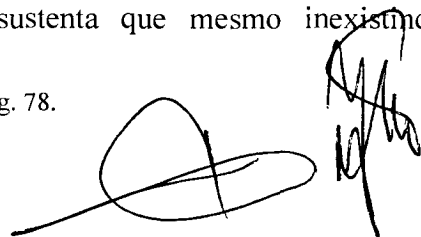
Em seguida, a recorrente transcreve diversas ementas de julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes, tais como os Acórdãos nº 101-71.948, de 13/08/80, 105-2.135, de 23/02/87, 102-18.219, de 06/05/81 e, também a sentença proferida pela 6ª Turma do Tribunal Federal de Recursos na Apelação Cível nº 100.622, de 26/08/87, que apóiam a tese comentada pelo Prof. Alberto Xavier.

Com estes argumentos expostas de forma resumida, a recorrente sustenta que a presunção adotada pela fiscalização no sentido de que não foram executados os serviços tomados de MG Consultoria não é cabível e não se justifica a suspensão da imunidade tributária.

No que tange aos lançamentos reflexivos: CSLL, COFINS e PIS/FATURAMENTO, a recorrente apresentou suas razões sobre o tema e principalmente que a imunidade atinge não só o Imposto sobre a Renda, mas todos os lançamentos decorrentes.

Especificamente sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os pagamentos sem causa imputada pela fiscalização, sustenta que mesmo inexistindo a

³ XAVIER, Alberto. Revista do Direito Tributário. Volume 27/28, pág. 78.



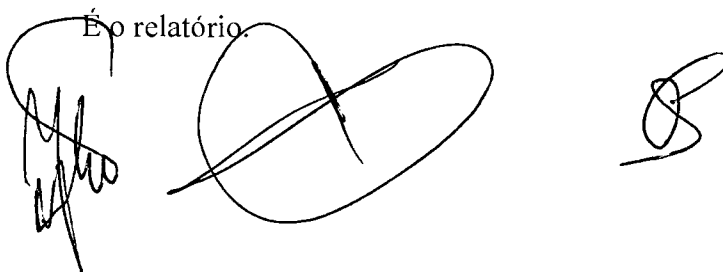
obrigatoriedade do dever de retenção de parcelas dos pagamentos efetuados aos prestadores de serviços, adiantando o imposto devido por eles, é inegável que o pagamento do imposto por cada um dos prestadores sana a eventual irregularidade.

Acrescenta que a falta da retenção da parcela dos pagamentos efetuados aos prestadores de serviços, a título de antecipação de parte do IR devido por eles, não significa a existência de irregularidade na contabilidade da recorrente, ou seja, não é possível identificar o descumprimento da determinação contida no inciso III, do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Ao final e diante das circunstâncias expostas a recorrente requer a realização de diligências com a finalidade de examinar se todas as deduções permitidas pela legislação foram realizadas, apontando, se for o caso, eventuais diferenças para a determinação de eventual lucro real.

No mérito, solicita a reforma da decisão consubstanciada no Acórdão DRJ/SDR nº 08.220/2005, de modo que seja julgada improcedente a Suspensão da Imunidade Tributária da recorrente relativamente aos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998, operado por meio do Ato Declaratório nº 195, de 19 de dezembro de 2000, expedido pelo Delegado da Receita Federal em Salvador, e consequentemente, improcedentes os lançamentos promovidos relativamente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/FATURAMENTO e PIS/REPIQUE).

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

O litígio estabelecido diz respeito à Suspensão de Imunidade Tributária (Ato Declaratório nº 195, de 19 de dezembro de 2000) e lançamento de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS (FATURAMENTO e FOLHA DE PAGAMENTO) que será examinado neste julgamento.

1. ATO DECLARATÓRIO Nº 195, DE 19 de DEZEMBRO DE 2000

A suspensão da imunidade tributária consubstanciada no Ato Declaratório nº 195, de 2000, foi mantida na decisão de 1º grau, no Acórdão nº 8.035, de 2005, proferida no processo administrativo fiscal nº 10580.014.996/99-88, com base nos seguintes fundamentos:

a) a remuneração dos dirigentes, embora não seja suficiente para a suspensão da imunidade tributária, mascarava a distribuição de lucros, nos três anos-calendário, com o descumprimento do artigo 55, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991;

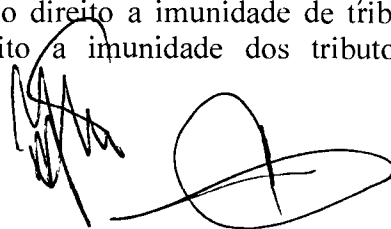
b) o sujeito passivo não comprovou a devolução, por parte do Reitor, do valor de R\$ 60.000,00, tomado como adiantamento ou empréstimo, com infração do inciso I, do artigo 14, do Código Tributário Nacional;

c) a concessão ou não de bolsas de estudo não constitui requisito para o gozo da imunidade tributária, mas a não-concessão de bolsas de estudo pela instituição, esta deixa de ser uma instituição de assistência social, pela ausência de qualquer trabalho voltado aos não carentes, e não pode beneficiar-se da imunidade prevista no § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, uma vez que não satisfaz a exigência prevista no inciso III do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991;

d) a FACS S/C e a SESB são instituições com personalidade distintas e o registro pela FACS de despesas que não são suas constitui aplicação de recursos fora de seus objetivos institucionais, violando o inciso II, do artigo 14 do Código Tributário Nacional e, no ano-calendário de 1998, cumulativamente com o § único do artigo 13 e alínea 'b', do § 2º, do artigo 12, da Lei nº 9.532, de 1997;

e) contabilização de despesas sem a comprovação da efetiva prestação de serviços: Dora Silvia Cunha, CM Consultoria (dez/96 e jan a mar/97 – não estão cobertos por contratos) e Empresa de Duda Mendonça – ante a insuficiência de provas os serviços não teriam sido efetivamente prestados;

f) decisão judicial com reconhecimento do direito a imunidade de tributos municipais (Município de Salvador) não afeta ao direito a imunidade dos tributos e contribuições federais; e,



g) face ao reconhecimento do sujeito passivo de que não é reconhecida de utilidade pública e não possui o certificado de entidade para fins filantrópicos, não tem direito à imunidade ou isenção das contribuições para a seguridade social (CSLL, COFINS e PIS/FATURAMENTO).

Examina-se cada um dos fundamentos que culminaram com o convalidação do Ato Declaratório nº 195, de 09 de dezembro de 2000.

1.1 – Remuneração dos dirigentes

A decisão de 1º grau reconheceu que a remuneração de dirigentes, por si só, não constitui fator impeditivo para o gozo da imunidade tributária, mas que os valores pagos mensalmente seriam superiores aos valores pagos no mercado para cargos de dirigentes.

Por outro lado, a recorrente informou que conforme pesquisa encomendada a Deloitte Touche Tohmatsu Consultoria S/C Ltda e, também, a PricewaterhouseCoopers, os valores pagos são menores que aos de mercado.

A questão em debate é meramente subjetiva, mas a capitulação no inciso IV, do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, seria cabível apenas no tocante as contribuições para a seguridade social e não tem cabimento para a hipótese da imunidade tributária do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica.

Inexistindo impedimento legal, não cabe interpretação restritiva no sentido de determinar limite de remuneração onde a lei não estabelece qualquer limitação.

Aparentemente a remuneração paga aos diretores é grande para o porte da instituição e não se pode comparar com os salários e benefícios pagos em São Paulo para dirigentes de multinacionais ou de grandes empresas, mas a fiscalização não fez qualquer comparação de salários percebidos por instituições similares sediadas no mesmo Município e, portanto, não está configurada a distribuição disfarçada de lucros, como estabelecido nos incisos do artigo 432, do RIR/694.

Outrossim, a legislação que trata do tema em exame sofreu diversas alterações ao longo do tempo e, portanto, seria necessário uma retrospectiva para melhor entendimento desta evolução.

Inicialmente havia um impedimento para a remuneração dos dirigentes de instituições filantrópicas, conforme o artigo 30 da Lei nº 4.506/64

“Art. 30. As sociedades, associações e fundações referidas nas letras ‘a’ e ‘b’ do art. 28 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de dezembro de 1943, gozarão de isenção do imposto de renda, desde que:

I – não remunerem os seus dirigentes e não distribuam lucros, a qualquer título;”

Posteriormente, esta redação foi alterada pelo artigo 14 da Lei nº 5.172, editada em 25 de outubro de 1996, e que passou a ter a denominação de Código Tributário



Nacional pelo artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, e passou a ter a seguinte redação:

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

...

IV – instituir imposto sobre:

...

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos de lei;

...

Art. 14. O disposto na alínea ‘c’, do inciso IV, do art. 9º e subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas.

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

...

§ 2º - Os serviços a que se refere a alínea ‘c’ do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Como se vê, o inciso I, do artigo 14 do Código Tributário Nacional deixou de vedar a remuneração dos dirigentes de instituições de educação e determinou que **não poderia distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado.**

Posteriormente, com o advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou a redação dos artigos 9º e 14, do Código Tributário Nacional passou a ter o seguinte comando:

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

...

IV – instituir imposto sobre:

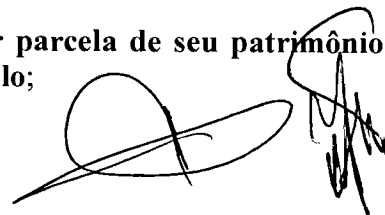
...

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação ou 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 art. 9º e 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;



...

§ 2º - Os serviços a que se refere a alínea 'c' do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos."

A alteração na alínea 'c', do inciso IV, do artigo 9º acima acompanha a redação dada pelo artigo 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição Federal, de 1988, mas o que interessa para a análise do tema em exame é o inciso I, do artigo 14, do Código Tributário Nacional.

Esta nova redação veio para ampliar o alcance da distribuição de patrimônio e renda de "*a título de lucro ou participação no seu resultado*" para distribuição de "*qualquer parcela de patrimônio ou de rendas a qualquer título*", mas não atinge este litígio por ter sido editado em 2001.

De fato, a redação anterior era imprópria porque uma instituição de educação imune não apura lucro e nem resultado, mas sim, simples 'superavit' ou 'deficit' operacional em cada período.

Entretanto, verifica-se que a vedação para a **distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas** permaneceu incólume e, portanto cabe aqui a análise do termo **patrimônio e renda**.

A palavra patrimônio de acordo com De Plácido e Silva⁴ consiste:

"No sentido jurídico, seja civil ou comercial, ou mesmo no sentido do Direito Público, patrimônio entende-se o conjunto de bens, de direitos e obrigações, apreciáveis economicamente, isto é, em dinheiro pertencentes a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade."

O conceito de renda é bastante amplo, mas na busca do conteúdo semântico, várias teorias procuram explicar e justificar as definições dos termos, tais como⁵:

a) a **teoria econômica**, que visualiza a renda como riqueza nova derivada de fonte produtiva, considerando-se como tal a renda líquida (renda bruta menos despesas para a produção dos rendimentos), sendo que para alguns ainda é essencial que haja o consumo da renda;

b) as **teorias fiscais**: i) a **teoria da renda-produto**, para a qual a renda é sempre uma riqueza nova material, derivada de fonte produtiva, periódica, considerada como renda líquida (renda bruta menos a dedução dos gastos para a conservação e reconstrução do capital); ii) **teoria da renda-acrécimo patrimonial**, que vê a renda como todo o ingresso, desde que passível de avaliação em moeda, independentemente de o ingresso ter sido consumido ou reinvestido, considerando na apuração da renda líquida a dedução dos gastos

⁴ DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 1982, Vol. III, pág. 330.

⁵ LEMKE, Gisele. In: Maia, Mary Elbe Gomes Queiroz. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Barueri(SP), Editora Manole Ltda., 1ª edição, 2004, pág.68.

para a obtenção dos ingressos e para a manutenção da fonte; **iii) teoria legalista**, para a qual é renda tudo o que a lei estabelecer (esta teoria teve, entre outros, como um dos seus grandes defensores, Rubens Gomes de Sousa).

A professora Mary Elbe Gomes Queiroz Maia⁶ pesquisou a teoria sobre o conceito de renda e proventos de qualquer natureza que foi adotado pelo Código Tributário Nacional e entre outras assertivas, registra na essência o seguinte:

“Do confronto do significado acolhido para as palavras renda e proventos, que se situam no núcleo da exação como preceituada no texto constitucional, com o exame sistemático e em conjunto dos princípios que norteiam a incidência do Imposto sobre a Renda, constata-se que o sentido que melhor convém aos citados vocábulos e, exatamente, que eles se referem a ‘renda’ ou ‘proventos’ que revelem acréscimos patrimoniais.

Essa idéia encontra-se subjacente em todo o sistema tributário constitucional, tendo em vista que admitir o contrário seria abrir a possibilidade de tributação sobre: ou um mínimo existencial; ou os valores que não são ganhos por se destinarem a cobrir despesas e gastos necessários à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, o que resultaria na exigência de tributo sobre valores despendidos e que não são receita ou renda; ou, ainda, o próprio patrimônio, incidência essa que configuraria outra exação, prevista em hipótese de incidência diversa do Imposto sobre a Renda.

O termo renda não se confunde com a palavra receita porquanto o próprio artigo 43 do CTN equipara a renda ao acréscimo patrimonial, ou seja, a renda é a diferença entre a receita e os dispêndios necessários para a obtenção da receita e, além disso, o Decreto-lei nº 1.597/77 não utilizou o vocábulo ‘renda’ e substituiu por uma seqüência de termos, tais como: receita bruta, custos, despesas operacionais, lucro operacional, lucro líquido que corresponde ao incremento do patrimônio no período que, após os ajustes estabelecidos em lei, resultaria em lucro real que é a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Em verdade, o pagamento de salários aos dirigentes ou administradores não pode ser confundido com distribuição de patrimônio ou renda porquanto este pagamento constitui exatamente o inverso, ou seja, custos, despesas operacionais ou dispêndios necessários para a obtenção das receitas operacionais.

Os vocábulos **patrimônio e renda** não se confundem com **as receitas e nem com os rendimentos brutos**.

Desta forma, o pagamento de salários aos dirigentes, administradores ou sócios pelos serviços prestados de gerência da instituição de educação, por si só, não configura fato impeditivo para a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘c’ ou para a isenção estabelecida no artigo 195, § 7º da Constituição Federal de 1988.

⁶ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Bakuari: Editora Manole, 1ª edição, 2004, págs. 70/71.

Outrossim, a isenção prevista no § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, de 1988, deve ser interpretada como imunidade constitucional consoante melhor doutrina em vigor e sujeição ao disposto no artigo 9º e 14 do Código Tributário Nacional.

A fiscalização e a autoridade julgadora de 1º grau entenderam que o disposto no artigo 30 da Lei nº 4.506, de 1964, teria sido confirmado pela redação do artigo 12, § 2º, alínea 'a', da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

Este entendimento não prospera face ao disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, de 1988, porquanto a alínea 'a', do § 2º, do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, está limitando a imunidade tributária, com o estabelecimento de condições que já não mais vigoravam desde o advento do artigo 14, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

1.2 – Adiantamento ou empréstimo ao sócio

Quanto ao adiantamento ou empréstimo ao reitor, no valor de R\$ 60.000,00 que a decisão recorrida definiu como não devolvido e, portanto, estaria caracterizada a distribuição de lucro, a acusação fiscal não procede porque a devolução foi registrada no livro Diário, em 1º de outubro de 1996 (fl. 1137, do processo nº 10580.014996/99-88), com o seguinte histórico “regularização do adiantamento do dia 09/02/1996”.

As fls. 2.012 e 2.013, a recorrente demonstrou mediante demonstração da escrituração contábil que a regularização do adiantamento efetuado no dia 09/02/1996 transitou pela conta bancos e, portanto, não cabe a presunção estabelecida no sentido de que inexistia prova da devolução.

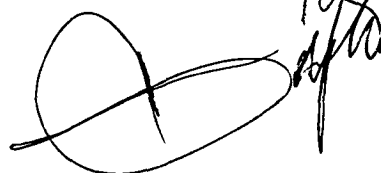
Uma vez contabilizado o retorno de numerário, aquela importância passou a girar dentro da entidade educacional e foi utilizada na finalidade essencial e, portanto, não cabe a presunção de desvio de finalidade.

As justificativas apresentadas pelo sujeito passivo de que os referidos adiantamentos ou empréstimos foram efetuados até o término do inventário do reitor falecido, face à indisponibilidade dos bens, são plenamente plausíveis e tendo sido contabilizada a devolução não há razão para acusação de desvio de recursos financeiros para outras finalidades.

Além disso, mesmo que não tivesse sido devolvida aquela parcela de R\$ 60.000,00, a irregularidade teria ocorrido somente no fato gerador correspondente ao mês de fevereiro de 1996 e, não poderia ser objeto de suspensão da imunidade tributária em todo o ano-calendário de 1996.

1.3 – Concessão de bolsas de estudos e doação para ASSUDE

Outro tópico diz respeito à concessão de bolsa de estudos ou doação feita para ASSUDE e, embora o fato não seja determinante da suspensão da imunidade tributária, entendeu a autoridade julgadora de 1º grau que a entidade deixa de ser uma instituição de assistência social e filantrópica para o gozo da imunidade tributária.



A ASSUDE foi criada como um fundo de financiamento para estudantes carentes onde todos os estudantes contribuem e a instituição de educação também contribui para este fundo que financia os alunos.

A decisão de 1º grau entendeu que o fato apontado constituiria infração do artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991 e, portanto, o sujeito passivo não teria direito a isenção ou a imunidade prevista no § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, de 1988.

O Ato Declaratório nº 195, de 19 de dezembro de 2000 diz respeito apenas ao artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988 e, portanto, a capitulação da perda de imunidade ou isenção no § 7º, do artigo 195, da mesma Constituição, na decisão de 1º grau, não foi determinante na suspensão da isenção ou da imunidade tributária.

O Termo de Suspensão da Imunidade Tributária, de fls. 01 a 15, elaborado pela fiscalização bem como o Parecer nº 640/2000-PJ, do Serviço de Tributação da Delegacia da Receita Federal de Salvador não fazem qualquer referência a infração do artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991.

Este assunto será examinado com profundidade quando do exame do mérito do lançamento de contribuições para a seguridade social.

Desta forma e tendo em vista que a própria autoridade julgadora de 1º grau entendeu que a não concessão de bolsas de estudos não constitui motivo relevante para a suspensão da imunidade tributária, entendo que o tema focalizado não é motivo determinante para a suspensão da imunidade tributária relativa estes autos.

1.4 – Contabilização de despesas sem a comprovação da efetiva prestação de serviços

No tópico denominado ‘contabilização de despesas sem a comprovação da efetiva prestação de serviços’, restaram apenas três irregularidades: (a) pagamentos efetuados a Dora Silvia Cunha Bueno; (b) pagamentos efetuados a CM Consultoria; e, (c) pagamentos efetuados a Empresa Duda Mendonça Associados que, ante a insuficiência de provas de prestação de serviços, foram glosadas as despesas escrituradas.

1.4.1 – Pagamentos efetuados a Dora Silvia Cunha Bueno

No Parecer nº 640/2000-PJ, as fls. 4046, está convenientemente registrado que foram apresentados comprovantes de alguns pagamentos efetuados a Dora Silvia Cunha Bueno (fls. 590/593 – volume 3) e onze relatórios das atividades por ela realizadas (fls. 2.692/2.707 – volume 8), mas que estes relatórios tem sua legibilidade comprometida por serem manuscritos e não evidenciam uma regularidade na prestação dos serviços, concentrando-se, particularmente, nos meses de novembro e dezembro de 1998.

Os relatórios manuscritos referidos no parecer foram redigidos em folhas personalizadas com a indicação DORA SILVIA CUNHA BUENO – Rua Emilio de Menezes, 27, apto. 61 – São Paulo(SP) – Fone: (011) 3662-0180 – Fax 570-0616 e estes relatórios foram enviadas por FAX para Universidade Salvador e, portanto, existem provas suficientes para demonstrar que houve, de fato, prestação de serviços nos meses de novembro e dezembro de 1998.



Além disso, os documentos acostados aos autos, as fls. 590/593 dizem respeito a pagamentos efetuados no ano de 1996, exceto um pagamento efetuado no dia 02 de janeiro de 1997 (fl. 590) que poderia referir-se aos serviços prestados em dezembro de 1996 e, portanto, se fosse comprovado o desvio de recursos, diz respeito apenas ao mês de janeiro de 1997.

Destes pagamentos efetuados a Dora Silvia Cunha Bueno não há qualquer menção quanto ao desvio destes pagamentos para os dirigentes da recorrente e, portanto, não se vislumbra o descumprimento dos incisos I, II e III do artigo 14, do Código Tributário Nacional.

1. 4.2 - Pagamentos efetuados a C.M. Consultoria

A C.M. Consultoria de Administração S/C Ltda., com endereço Rua Cel José Braz 1.443, em Marília(SP) e SCS Super Centro Venâncio 2000 – Bloco B-50 – Salas 822/824 em Brasília(DF), prestou serviços mediante contrato e que foi examinado pela autoridade fiscal.

O Parecer nº 640/2000-PJ, de fls. 4023 a 4049, do processo nº 10580.014996/99-88, registrou a seguinte assertiva:

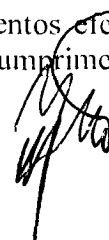
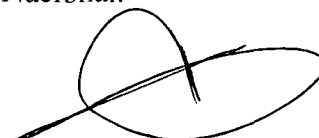
“A impugnante juntou ao processo o contrato de prestação de serviços, (de fls. 2709/2710-volume 08), com vigência por 12 meses a partir de 21/03/97, prorrogável por mais seis meses, através do qual foi convencionada a prestação de serviços de assessoria e consultoria acadêmica, entre outros, e a remuneração de R\$ 10.000,00 mensais. Embora tenham sido anexados alguns documentos relativos às atividades realizadas pela C.M. Consultoria de Administração S/C Ltda, entre os quais figuram relatórios, ofícios e cópias de FAX (fls. 2.711/2.727 – volume 08).”

Por outro lado, a decisão recorrida registrou os seguintes fatos:

“As cópias do Livro Razão juntadas (volume 4, fl. 1.288, fl. 1.595) registram pagamentos nos doze meses de 1997 e nos três primeiros meses de 1998. **Não estão acobertados pelo contrato os pagamentos realizados em 1996 em janeiro, fevereiro e março de 1997. Não localizei nas cópias do razão juntadas aos autos o registro contábil do pagamento relativo à nota fiscal de nº 494 (volume 03, fl. 594, datada de 02 de dezembro de 1996.**”

Os pagamentos efetuados nos meses de janeiro a março de 1997 não estão acobertados pelo contrato, mas não indicam que os dirigentes ou os administradores da autuada tenham sido beneficiados pelos pagamentos.

Desta forma, a decisão recorrida validou não só os pagamentos efetuados, mas também, os serviços prestados de forma que não ficou demonstrado o descumprimento dos incisos I, II e III, do artigo 14 do Código Tributário Nacional.



1.4.3 - Pagamentos efetuados a Duda Mendonça

Relativamente a este assunto, o Parecer nº 640/200-PJ, do Serviço de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Salvador registrou o seguinte:

“Foi juntada às fls. 2.728/2.729 (volume 08) uma proposta de prestação de serviços de consultoria em marketing e comunicação para o período de 01/01 a 31/12/98, remunerada com pagamentos mensais de R\$ 10.000,00, formalizada pela empresa DUDA MENDONÇA ASSOCIADOS, a qual, após a inclusão de dois adendos, recebeu a anuência integral da entidade. Embora os documentos de fls. 2.730/2.751 (volume 08) forneçam indícios da efetiva prestação dos serviços acordados, não constam do processo as notas fiscais ou documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados.”

A decisão recorrida, as fls. 1.863, registrou o fato sobre este tema nos seguintes termos:

“As provas juntadas pela impugnante encontram-se no volume 08, fls. 2.668/2.691. De sua análise, conclui-se que havia um contrato entre a FACS e Duda Mendonça e Associados, pelo qual a primeira pagaria R\$ 10.000,00 reais mensais pelo trabalho de consultoria.

Das provas juntadas, apenas a correspondência de fl. 2.682 evidencia alguma prestação de serviços de consultoria. As demais são apenas capas e sumários. O mesmo pode-se dizer dos semanários acostados, pois em nenhum momento foi estabelecida qualquer relação da Duda Mendonça com a criação da Coordenação de Marketing e Comunicação, responsável por sua elaboração, como foi alegado pela impugnante.

Ante a insuficiência de provas, há que se considerar que os serviços não foram efetivamente prestados.”

A correspondência, de fls. 2.668/2.669, constitui um contrato porquanto ressalva que, ‘em caso de aprovação, solicitamos o seu de acordo na presente proposta’ e FACS registrou expressamente que:

“Compreendemos e explicitamos como inclusos na proposta: (1) supervisionar a elaboração da programação anual de comunicação da UNIFACS; e, (2) participar da seleção e treinamento do pessoal que trabalhará na Coordenação de Marketing e Comunicação. De Acordo. (segue a assinatura dos responsáveis pela FACS S/C)”

Além disso, foi anexada aos autos, a cópia da carta, de fl. 2.682, que não deixa dúvida quanto à continuidade da consultoria e orientação por parte da Duda Mendonça e

24

Associados, em 27 de julho de 1998 e quanto as pesquisas realizadas, as capas anexadas aos autos, indicam que foram elaborados os seguintes trabalhos:

- a) Relatório de Pesquisa Qualitativa – Imagem da FACS – setembro de 1997 – 39 páginas;
- b) Universidade em Salvador: Opinião e Imagem – Volume I – Análise – dezembro de 1997 – 126 páginas;
- c) Opinião e Imagem de Universidades – Volume 2 – Tabelas – dezembro 1997 – 51 páginas;
- d) Perfil do Mercado de Cursos de Nível Superior – Relatório de Pesquisa – 26 de agosto de 1998 – 40 páginas; e,
- e) FACS – Diagnóstico Prévio para um Plano Estratégico.

Embora, o sujeito passivo não tenha anexado aos autos aproximadamente 250 cópias correspondentes ao conteúdo dos trabalhos elaborados, a fiscalização não examinou e nem constatou a inexistência destes conteúdos.

Além disso, todos os pagamentos efetuados, mês a mês, estão escriturados nos livros Diário e Razão, as fls. 1.597/1.598 e, portanto, salvo prova ou evidência em contrário, a contabilização dos pagamentos devem ser aceitos como verdadeiros.

1.5 – Decisão judicial que reconheceu a imunidade para os tributos municipais

As cópias das sentenças judiciais anexadas aos autos dizem respeito ao reconhecimento do direito à imunidade dos tributos municipais e, portanto, não tem implicação com os tributos e contribuições na esfera federal.

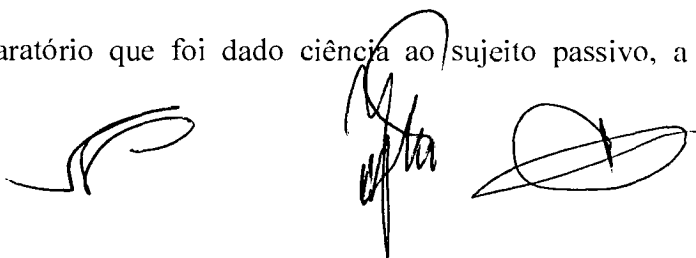
Relativamente aos tributos e contribuições federais, o sujeito passivo só teria amparo se a sentença tivesse sido proferida pela Justiça Federal e, portanto, tem razão a autoridade julgadora de 1º grau.

1.6 – Certificado de entidade para fins filantrópicos

A decisão recorrida firmou convicção no sentido de que não tem direito a isenção relativamente às contribuições para a seguridade social tendo em vista ao reconhecimento pelo sujeito passivo, da inexistência de Certificado de Entidades para Fins Filantrópicos.

O Ato Declaratório nº 195, de 19 de dezembro de 2000 (fl. 4.051, do processo nº 10580.014996/99-88), não faz qualquer referência ao § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, de 1988, mas apenas ao artigo 150, inciso VI, letra ‘c’, da Carta Magna.

O referido ato declaratório que foi dado ciência ao sujeito passivo, a fl. 4.051-verso, diz expressamente:



“SUSPENSA A IMUNIDADE prevista no artigo 150, VI, alínea ‘c’ da Constituição Federal da entidade abaixo qualificada, relativamente aos resultados apurados nos anos calendário de 1996, 1997 e 1998: FACS SOCIEDADE CIVIL – CNPJ Nº 13.526.884/0001-64.”

Não consta do Ato Declaratório nº 195, qualquer menção ao § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, de 1988, e portanto, o referido ato não deu suporte à suspensão da imunidade das contribuições para a seguridade social e nos autos não consta qualquer registro de que este ato declaratório tenha sido publicado no Diário Oficial da União.

De fato, o Supremo Tribunal Federal⁷ já manifestou sobre o tema no RE 378.144-AgR, relatado pelo Min. Eros Grau (DJ de 22/04/2005), com a seguinte ementa: “*A imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições.*”

Assim, o ato declaratório expedido pelo Delegado da Receita Federal em Salvador não contempla a suspensão da imunidade ou da isenção das contribuições para a seguridade social.

A isenção das contribuições para a seguridade social está prevista no § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, de 1988, como aliás, faz referência a autoridade julgadora de 1º grau afirmando que o sujeito passivo não é uma instituição beneficente filantrópica e, por este motivo, não tem direito a isenção das contribuições para a seguridade social.

Desta forma, o entendimento cabível é o de que o descumprimento do artigo 14, do Código Tributário Nacional desaguaria no cancelamento ou na suspensão da isenção das contribuições para a seguridade social, independentemente do ato declaratório de suspensão da imunidade tributária.

Por outro lado, coexiste uma corrente de pensamento no sentido de que a palavra isenção prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, deve ser entendida como imunidade das contribuições para a seguridade social e se abraçada esta tese, o desdobramento deste entendimento permitiria uma outra conclusão sobre o tema.

A Constituição Federal vigente estabelece os seguintes princípios:

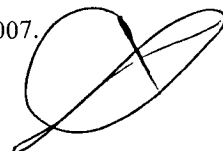
“Art. 205 – A educação, direito de todos e dever de Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.”

“Art. 209 – O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

I – cumprimento das normas gerais da educação nacional;

II – autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.”

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em www.stf.gob.br e acesso em 05/03/2007.



O sujeito passivo atende aos princípios constitucionais estabelecidos e, portanto, entendo que é aplicável ao caso vertente, o disposto no artigo 203, da Carta Política onde estabelece:

“Art. 203 – A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

...

III – a promoção da integração ao mercado de trabalho.”

Por esta interpretação, as instituições de ensino, independentemente de normas estabelecidas em lei complementar (art. 146, inciso II, da CF/88) e das leis ordinárias citadas, poderiam ser aceitas como instituição de assistência social pela própria Constituição.

A doutrina tem sido conduzida no sentido de que na análise da Constituição Federal, a interpretação deve ser a mais ampla possível, tem em vista que ela versa, primordialmente, sobre os princípios que estabelecem a estrutura e coesão do sistema jurídico.

O próprio Supremo Tribunal Federal consagrou este paradigma quando decidiu, por maioria de votos de sua 2ª Turma, conforme a seguinte ementa:

“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO. ART. 19, INC. III, ALÍNEA ‘D’. Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição de valores que forma e que a constituição protege. (Ac.RE0102.141/RJ, Min. Carlos Madeira, 18/10/1985).”

O Ministro Sepúlveda Pertence no voto proferido no Recurso Extraordinário nº 237.718-SP⁸ registrou *“diferente é a inspiração da imunidade das instituições de educação e de assistência social, onde a imunidade não é apenas garantia de sua licitude, mas norma de estímulo, de direito promocional, de sanção premial a atividades privadas de interesse público que suprem as impotências do Estado.”*

Este comentário expedido pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence do Supremo Tribunal Federal revela com precisão o conteúdo dos artigos 205 e 209 da Constituição Federal, de 1998, acima transcritos.

De fato e se a educação é um direito de todos e dever do Estado e da família e deve ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, a atividade desenvolvida pela instituição de educação, por si só, equipara-se a uma

⁸ TELLES, Gil Trota. Anotações Jurisprudenciais à Constituição Federal de 1988. Curitiba: Jurua, 1ª edição, 2ª tiragem, pág. 467.

atividade de assistência social, independentemente da observância dos requisitos estabelecidos em lei, ou seja, no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Apesar de esta tese apresentar sólidos fundamentos para ser aceita, sou pelo entendimento de que a isenção prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, é de fato uma imunidade e inexistindo outra lei complementar que tenha regulada a aplicação deste dispositivo, aplicar-se-ia, subsidiariamente, o disposto no artigo 14, do Código Tributário Nacional.

Assim, na análise das razões para a suspensão da imunidade tributária, os mesmos fundamentos examinados para a imunidade tributária de impostos (IRPJ) devem ser adotados para a imunidade das contribuições para a seguridade social, ou seja, cabível o lançamento de CSLL, COFINS e PIS/FATURAMENTO, apenas no mês de dezembro de 1996,

Assim, sou pelo provimento do recurso voluntário para que o Ato Declaratório nº 195/2000 correspondente a suspensão da imunidade tributária (IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/REPIQUE e PIS/FATURAMENTO) seja cancelado e restabelecida a imunidade de tributos e contribuições, nos anos-calendário de 1997 e 1998.

Outrossim, o tópico correspondente a pagamentos sem causa comprovada, não foi examinado pela fiscalização para efeito de suspensão da imunidade tributária e nem foi objeto do Parecer nº 640/2000-PJ e portanto não constituiu motivo determinante para a expedição do Ato Declaratório nº 195 e, desta forma, não poderá ser objeto de análise nesta fase.

Esta irregularidade relativa a pagamento sem causa comprovada foi objeto de lançamento e, em não sendo objeto de suspensão da imunidade tributária, não tem sentido qualquer análise para a mesma finalidade.

Desta forma e tendo em vista que o § 4º, do artigo 150 da Carta Magna expressa que a imunidade compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as **finalidades essenciais** das instituições de educação, a suspensão da imunidade não estaria eficientemente colocada diante do dispositivo constitucional.

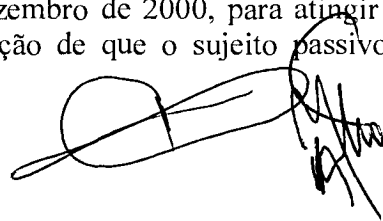
Diante deste comando constitucional, o interprete é obrigado a concluir que a suspensão da imunidade tributária só poderia atingir o patrimônio, a renda e os serviços que **não estejam relacionadas com as finalidades essenciais** de uma instituição de educação.

2. DA EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como visto acima, os fundamentos adotados pela autoridade fiscal para a suspensão da imunidade tributária não são os mesmos para a formalização da exigência de créditos tributários e por esta razão, examinam-se todos os fundamentos da exigência, inclusive ao Imposto sobre a Renda na Fonte relativamente aos pagamentos sem causa.

2.1 – Preliminar de Nulidade do Lançamento - Irretroatividade

A arguição de nulidade de lançamento está fundada na tese da irretroatividade do ato declaratório expedido em 19 de dezembro de 2000, para atingir fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997 e a arguição de que o sujeito passivo está



protegido pela imunidade tributária estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea 'b', da Constituição Federal, de 1988, e como tal não poderia ser objeto de suspensão ou cancelamento desta imunidade por simples ato administrativo.

A tese da irretroatividade argüida pela recorrente não pode ser aceita porque o ato declaratório tem a finalidade de confirmar uma situação de fato, ou seja, o descumprimento de requisitos para o gozo da imunidade tributária. O ato declaratório, por si só, nada altera a situação de fato já praticada pelo sujeito passivo e, além disso, versa sobre a forma de fiscalização e de apuração de irregularidades.

O tema já foi examinado, inclusive pelo Superior Tribunal de Justiça que confirmou a posição da autoridade administrativa no sentido de que é aplicável ao caso vertente, o disposto no artigo 144, § único do Código Tributário Nacional⁹.

3 – MÉRITO DO LANÇAMENTO

No mérito, a recorrente levanta a tese de que a imunidade tributária não comporta qualquer tentativa legislativa de instituição ou cobrança de tributos e contribuições.

De fato, a Carta Maior concede a imunidade, mas estabelece alguns requisitos entre os quais podem ser alinhadas: (a) entidades sem fins lucrativos; (b) atendidos os requisitos da lei (art. 150, VI, 'c'); e, (c) a imunidade compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (art. 150, § 4º).

Todos os procedimentos adotados pela autoridade fiscal desde a auditoria da contabilidade da fiscalizada até a suspensão da imunidade tributária bem como a decisão de 1º instância, com exceção do artigo 14 da Lei nº 5.172/64, estão fundados na lei ordinária em especial disposições das Leis nº 8.212/91 (art. 55, incisos III e IV), nº 9.430/96 (art. 32), nº 9.532/97 (arts. 12, 'b', § 2º e 13, § único) e alterações posteriores.

Estes dispositivos legais expressos por leis ordinárias foram objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3 requerida pela Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS.

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 27 de agosto de 1998, concedeu a Medida Liminar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 1º e alínea 'f' do art. 12, do art. 13, 'caput' e do art. 14, todos da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e indeferindo-o com relação aos demais pedidos¹⁰.

⁹ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN nº 1.802, Medida Liminar DJU nº 1, de 09/09/1998, pág. 02

Após a expedição da Lei nº 9.732, de 11/12/1998, a Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS ajuizou ação direta para argüir a inconstitucionalidade, com pedido de liminar, do art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91 e acrescentou os §§ 3º, 4º e 5º naquele artigo, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal examinou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-5/DF, em 11 de novembro de 1999¹¹ (14), e proferiu o seguinte Acórdão:

*“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em referendar a concessão da medida liminar para **suspender**, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998. (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-5/DF).”*

Embora estas duas liminares tenham sido concedidas para a Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS, na essência, a ação trata de imunidade de instituições de assistência social, e o dispositivo constitucional interpretado foi o artigo 150, inciso VI, letra ‘c’ e artigo 195, § 7º e, também, o artigo 146, inciso II, que abrange, também, a imunidade das instituições de educação.

Nestas circunstâncias e embora o artigo 32 da Lei nº 9.430/96 não tenha sido objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade, com a suspensão do artigo 13 de Lei nº 9.532/97, a eficácia do primeiro dispositivo, ou seja, o artigo 32 da Lei nº 9.430/96 que trata da suspensão do gozo da imunidade tributária ficou abalada.

Outrossim, tanto a ADIN 1802-MC como a ADIN 2.028-5, ainda não tem a decisão definitiva porque não foi examinado o mérito, mas a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, no RE-AgR 354988/DF, já proferiu a sentença relativamente as instituições de educação, cuja ementa não deixa qualquer margem a dúvida que somente uma lei complementar pode alterar as regras da imunidade tributária, com a seguinte redação¹²

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ‘ENTIDADE EDUCACIONAL’. CONCEITO. LEI COMPLEMENTAR. 1. A jurisprudência desta Corte consolidou-se no sentido de que, por se tratar de limitação constitucional ao poder de tributar, a demarcação do objeto material da imunidade das instituições de educação é matéria afeita à lei complementar (ADI 1.802-MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13/02/2004. **Agravo Regimental improvido.**)”

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN nº 2028-5, Medida Liminar DJU, de 16/06/2000. Disponível em www.stf.gov.br e acesso em 18/09/2003.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em www.stf.gov.br e acesso em 10/07/2008.

Como se vê, a sentença acima do Supremo Tribunal Federal foi proferida num Recurso Extraordinário e, portanto, todos os órgãos do Poder Executivo devem submeter-se ao enunciado de acordo com o disposto no art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, com a seguinte redação:

“Art. 1º - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação de texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.”

A sentença do Supremo Tribunal Federal confirma as teses expressas pela doutrina e anunciadas pelos diversos tributaristas no relatório acima.

Nestas condições e face à liminar concedida em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-MC e 2.028-5 e, ainda, no Recurso Extraordinário nº 354988/DF, a matéria já está pacificada na mais Alta Corte de República e, portanto, no âmbito administrativo não caberia o exame do litígio relacionado com a suspensão da imunidade tributária e nem o lançamento de tributos com fundamento em leis ordinárias.

Desta forma, tem razão em parte a recorrente no tocante a inviabilidade de suspensão da imunidade tributária ou o lançamento de tributos e contribuições com fundamento em leis ordinárias.

Ultrapassada a eficácia do Ato Declaratório nº 195/2000, pela falta de caracterização da infração dos incisos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, não pode subsistir as exigências relativas ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/FATURAMENTO, no período de 1º de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 1998.

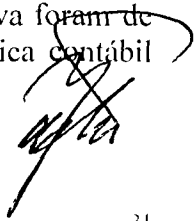
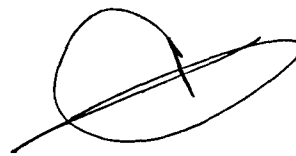
Entretanto, a incidência de contribuição para PIS sobre a folha de pagamento - PIS/FOLHA DE PAGAMENTO, no período de 1º de janeiro de 1997 e 31 de dezembro de 2001, não foi afetado porque os fatos geradores são distintos dos decorrentes de suspensão da imunidade tributária.

Além disso, deve ser examinada a parte, a incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte relativamente aos pagamentos sem causa a beneficiários não identificados.

3.1 – PIS sobre Folha de Pagamento

A exigência de contribuição para PIS/FOLHA DE PAGAMENTO, nos anos de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001 é consequência da convicção firmada pela autoridade lançadora de que naqueles anos-calendário o sujeito passivo observou os requisitos estabelecidos na legislação tributária vigente, inclusive o disposto no artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

Os argumentos expostos pelo sujeito passivo na fase impugnativa foram de que a fiscalização está a exigir o PIS/FOLHA DE PAGAMENTO sobre a rubrica contábil DESPESAS DE PESSOAL e não sobre a FOLHA DE PAGAMENTO.



No grupo de conta DESPESAS DE PESSOAL incluem outros valores que não representam apenas a FOLHA DE PAGAMENTO, tais como: provisão para férias e 13º salário calculados proporcionalmente todo mês.

Entretanto, este argumento foi rechaçado na decisão de 1º grau quando às fls. 6.358 expressou:

“286. Quanto aos lançamentos de diferença de PIS calculadas sobre a folha de pagamento em 1999 e 2000, é de se notar que, do cotejo da planilha apresentada pela fiscalização (volume 21, fls. 5555) e dos balancetes por ela juntados (volume 21, fls. 5.795/5.812 e volume 22, fls. 5.813/6.012) a base de cálculo não inclui os valores alegados pela instituição.

287. O Fisco opera a soma dos gastos salariais do PESSOAL DOCENTE (4.01.01) e do PESSOAL TÉCNICO ADMINISTRATIVO (4.01.03), deixando de incluir na base os ENCARGOS (4.01.02).”

Esta assertiva não foi contestada pelo sujeito passivo no recurso voluntário e, de fato, nas bases de cálculo eleitas pela fiscalização não estão incluídos os encargos e pelo contrário, das despesas contabilizadas nas contas PESSOAL DOCENTE (4.01.01) e PESSOAL TÉCNICO ADMINISTRATIVO (4.01.02), foram excluídas diversas sub-contas.

Assim, os argumentos expendidos pela recorrente não tem sustentação nos fatos efetivamente contabilizados e, portanto, a exigência deve ser mantida.

3.2 – Imposto de Renda Retido na Fonte – Pagamentos Sem Causa ou a Beneficiário Não Identificado

Relativamente à imputação correspondente aos pagamentos sem causa ou pagamento aos beneficiários não identificados e glosa de despesas contabilizadas e incidência de imposto sobre a renda na fonte, cabe uma análise específica.

Reitere-se que as irregularidades apontadas e relativas ao Imposto de Renda na Fonte não foram apontadas e nem capituladas para a suspensão da imunidade tributária.

Neste tópico a fiscalização enumerou diversos pagamentos efetuados pela recorrente classificados em três grupos:

a) pagamentos a M.G. Consultoria de Recursos Humanos Serviços e Empreendimentos Participações Ltda. – CNPJ nº 15.182.934/0001-69 que a autuada, quando intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços mediante projetos, roteiros, relatórios, nomes com habilitações e especializações dos profissionais da MG Consultoria, apresentou apenas as notas fiscais que descreve de maneira genérica que tratar-se-ia de “coordenação de cursos”; a fiscalização diligenciou junto a empresa MG Consultoria e verificou-se que a mesma não possui empregados, conforme comprova a cópia do documento denominado RAIS (negativa);

b) Pagamentos a outras empresas como a MV/JGSA Consultoria e Projetos Ltda. – CNPJ 00.557.345/0001-40, Brandão & Farina Ltda. – CNPJ 01.303.996/0001-77,

Mestre Consultoria Universitária Ltda. – CNPJ 00.647.394/0001-74, Matra Consultoria Ltda. – 96.827.811/0001-30, NDS Consultoria Planejamento e Projetos S/C CNPJ 16.172.520/0001-11, Consultab – Consultoria Associados da Bahia S/C Ltda – CNPJ 00.558.782/0001-89, Luppá Consultoria Empresarial Ltda. – CNPJ 00.926.389/0001-09; e,

c) Pagamentos sem comprovantes e relacionados com despesas de manutenção e conservação, lastreados em documentação interna, escriturado na conta nº 4.04.01.005 que mesmo intimado, o sujeito passivo não se manifestou sobre o assunto.

Os pagamentos efetuados a M.G. Consultoria de Recursos Humanos Serviços Empreendimentos Participações Ltda., foram objeto de auditoria pela fiscalização que intimou o sujeito passivo a comprovar a efetiva prestação dos serviços.

Entretanto o sujeito passivo limitou-se a apresentar a cópia do contrato anexada, às fls. 4.289 a 4.290, e as notas fiscais emitidas para a cobrança dos serviços prestados e a fiscalização, por sua vez, diligenciou e comprovou que a RAIS apresentada não registra qualquer empregado que tenha prestado serviços contratados e, ainda, o contador da M.G. Consultoria declarou que a empresa não possui qualquer empregado.

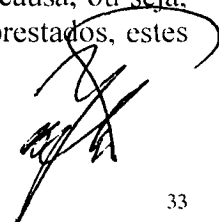
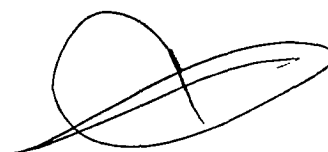
A cláusula 1ª do Contrato de Prestação de Serviços (sem valor especificado) firmado entre a M.G. Consultoria de Recursos Humanos e Serviços Empreendimentos e Participações Ltda., teve como objetivo o seguinte:

“CLÁUSULA PRIMEIRA – Constitui objetivo deste contrato a prestação pela CONTRATADA dos seguintes serviços técnicos de consultoria:

- a) organização e métodos;
- b) planejamento, projetos e pesquisas;
- c) institucionalização de pesquisas na UNIFACS;
- d) desenvolvimento de tecnologia educacional;
- e) avaliação institucional;
- f) intercâmbio internacional;
- g) acompanhamento de implantação de cursos e realização de eventos;
- h) representação institucional por delegação;
- i) outros serviços compatíveis com o escopo da CONTRATADA e de interesse da CONTRATANTE.”

As Notas Fiscais emitidas pela M.G. Consultoria registra de forma genérica os serviços prestados como ASSESSORIA E CONSULTORIA EDUCACIONAL, HONORÁRIOS DE SERVIÇOS e COORDENAÇÃO DE CURSOS.

Ora, se a M.G. Consultoria não tem nenhum empregado para prestar serviços pactuados no contrato e o sócio desta empresa Sr. Guilherme Marback é diretor da FACS que ordenou o pagamento, não resta qualquer dúvida que constitui pagamento sem causa, ou seja, não foram prestados quaisquer serviços para a FACS ou se os serviços foram prestados, estes serviços já estão regiamente remunerados pela FACS como dirigente.



Desta forma, entendo que é cabível a incidência de imposto de renda na fonte a título de pagamento sem causa.

Quanto aos pagamentos efetuados a NDS Consultoria, Planejamento e Projetos S/C Ltda., a cópia do contrato anexada (sem valor especificado), de fls. 4.285 e 4.286, de 05 de janeiro de 1994, diz que tem como objetivo o seguinte:

“CLÁUSULA PRIMEIRA – Constitui objeto deste contrato a prestação pela CONTRATADA de serviços de consultoria especializada na elaboração de estudos, diagnósticos e projetos de pesquisa em programa que venham a ser desenvolvidos pela FACS através do seu Departamento de Ciências Econômicas e Sociais.”

O segundo contrato anexado as fls. 4.500/4.501, de 1º de julho de 1997, tem como seguinte objetivo:

“CLÁUSULA PRIMEIRA – Constitui objeto deste contrato a prestação pela CONTRATADA de seguintes serviços:

- a) serviço técnico de consultoria nas áreas de organização e métodos;
- b) serviço técnico de consultoria nas áreas de planejamento, projetos e pesquisas;
- c) serviço técnico de consultoria ao projeto de institucionalização de pesquisas na FACS; e,
- d) serviço técnico de consultoria para o desenvolvimento de tecnologia educacional.”

Entretanto, as Notas Fiscais emitida pela CONTRATADA registra os seguintes serviços prestados:

NF Nº	DATA DA EMISSÃO	VALOR DA NF	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS
151	03/06/1997	26.438,00	Serviços referentes aos diagnósticos municipais – Região Sul – Ilhéus/Itabuna
152	28/07/1997	18.334,00	Serviços referentes a diagnósticos dos municípios: Castro Alves, Brejões e Itatim
159	12/12/1997	60.500,00	Serviços de consultoria técnica realizados conforme contrato
TOTAL		105.272,00	

O outro contrato que teria sido firmado (sem valor especificado) com a empresa Mestre Consultoria Universitária Ltda., de fls 4.287/4.288, de 25 de agosto de 1995, teve como objetivo as seguintes atividades:

“CLÁUSULA PRIMEIRA – Constitui objeto deste contrato a prestação pela CONTRATADA de serviços de consultoria especializada na elaboração de estudos, diagnósticos e projetos de pesquisa em programa que venham a ser desenvolvidos pela

FACS através do seu Departamento de Ciências Econômicas e Sociais.”

As Notas Fiscais emitidas pela empresa Mestre Consultoria Universitária Ltda., registram que os serviços prestados foram os seguintes:

NF Nº	DATA DA EMIÇÃO	VALOR DA NF	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS
029	14/04/1997	23.590,00	Serviços referentes aos diagnósticos municipais – Região Sul – Ilhéus/Itabuna
030	28/07/1997	31.666,00	Diagnósticos municipais do Recôncavo Sul
034	21/10/1997	7.531,73	Diagnósticos municipais – Santo Antonio de Jesus
038	15/12/1997	69.800,00	Serviços técnicos de consultoria realizada conforme contrato
TOTAL		132.587,73	

O contrato que teria sido firmado com a CONSULTAB – Consultores Associados da Bahia S/C Ltda., teve o seguinte objetivo:

“**DO OBJETO** – O objeto deste contrato é a prestação pela CONTRATADA de serviços técnicos de consultoria nas áreas de organização, métodos e procedimentos; e auxílio no desenvolvimento de tecnologia educacional para implantação de cursos de mestrado e doutorado.”

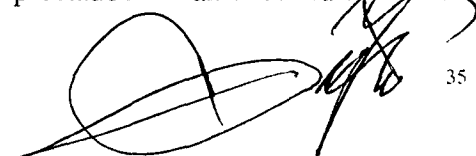
Este contrato fixava o valor de R\$ 100,00 por homem/hora, pelo prazo de 24 meses e as notas fiscais emitidas pela contratada registram os seguintes serviços que teriam sido prestados:

NF Nº	DATA DA EMIÇÃO	VALOR DA NF	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS
020	08/09/1997	5.200,00	Serviços referentes aos diagnósticos municipais – Região Sul – Ilhéus/Itabuna
024	08/12/1997	29.700,00	Serviços técnicos de consultoria realizados conforme contrato
TOTAL		34.900,00	

Outrossim, a nota fiscal nº 4.460, emitida por Matra Consultoria Ltda., diz respeito a elaboração de pesquisa e diagnóstico de oportunidades de investimentos para os municípios da região sul que exatamente iguais aos serviços prestados pela NDS – Consultoria, Planejamento e Projetos S/C Ltda, Mestre Consultoria Universitária Ltda., e pela Consultab – Consultores Associados da Bahia S/C Ltda.

Recapitulando, registre-se que os serviços relativos a **diagnósticos municipais – Região Sul: Ilhéus/Itabuna** foram prestados simultaneamente pelas empresas: NDS Consultoria, Planejamento e Projetos S/C Ltda., Mestre Consultoria Universitária Ltda., e também, pela Consultab – Consultores Associados da Bahia S/C Ltda.

Acrescente-se que a nota fiscal nº 0008, de 24/09/1997, emitida por Luppia Consultoria Empresarial Ltda., indica que os serviços prestados foram: consultoria nos



diagnósticos de Ilhéus, Itabuna e Santo Antonio de Jesus, ou seja, os diagnósticos de Ilhéus e Itabuna já foram contemplados nas notas fiscais emitidas por NDS – Consultoria, Planejamento e Projetos S/C Ltda., Mestre Consultoria Universitária Ltda., e Consultab – Consultores Associados da Bahia S/C Ltda., e, ainda, o diagnóstico de Santo Antonio de Jesus consta da nota fiscal emitida pela empresa Mestre Consultoria Universitária Ltda.

Além disso, os contratos não estabeleciam os preços dos serviços a serem prestados e os serviços prestados não coincidem com os serviços contratados e, portanto, sou pela manutenção da exigência relativa ao imposto sobre a renda na fonte sobre os pagamentos em causa, principalmente, quanto aos pagamentos efetuados a M.G. Consultoria de Recursos Humanos e Serviços Empreendimentos e Participações Ltda Mestre Consultoria Universitária Ltda. – CNPJ 00.647.394/0001-74, Matra Consultoria Ltda. – 96.827.811/0001-30, NDS Consultoria Planejamento e Projetos S/C CNPJ 16.172.520/0001-11, e Consultab – Consultoria Associados da Bahia S/C Ltda – CNPJ 00.558.782/0001-89

Os demais pagamentos listados pela fiscalização como pagamentos sem causa, a fl. 4.240, foram os seguintes:

DATA	HISTÓRICO	CHAVE	VALOR	CONTA
17/01/1997	Pgto a MV/JGSA Consultoria	11011	15.609,00	4.15.01.005
27/01/1997	Pgto a MV/JGSA Consultoria	15351	38.224,00	4.15.01.005
29/01/1997	Pgto a Brandão & Farina Ltda	16233	13.877,00	4.15.01.005
29/09/1997	Pgo a Luppia Consultoria Empresarial Ltda.	145696	6.000,00	4.15.01.005
	TOTAL		73.710,00	

A nota fiscal, nº 048, de 28/01/1997 registram que os serviços prestados pela MV/JGSA Consultoria dizem respeito a treinamento e reciclagem de 40 marinheiros, 40 motoristas de locadoras e 120 segurança de equipamentos turísticos e a nota fiscal nº 47, sem data diz respeito a treinamento de 80 seguranças de equipamentos turísticos, 60 vendedores ambulantes, 130 músicos de carnaval, 50 quituteiras e 50 guardadores de carros. A nota fiscal nº 5, emitida pela empresa Bransão & Farina Ltda., consta que foi prestado serviços de treinamento de 50 salva-vidas, 70 barraqueiros de mercado e 80 pescadores.

Estes pagamentos não se coadunam com o objetivo da instituição de educação superior e, portanto, a imputação feita pela fiscalização de que se tratam de pagamento sem causa está patente, cabendo, pois, a exigência de imposto sobre a renda retido na fonte como pagamento sem causa.

O fato de as operações estarem regularmente contabilizadas, não validam as operações imputadas como sem causa porquanto o artigo 8º do Decreto-lei nº 486/69 é taxativo quando expressa que os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante quando mantidos em observância das formalidades legais e o § 1º, do artigo 223, do RIR/94, também, ressalva que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados com **documentos hábeis**, segundo a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

A fiscalização coletou documentos que comprovam de forma insofismável que os pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados ou, ainda, pagamentos sem

comprovantes, sujeitam-se a tributação na fonte, na forma estabelecida no § 1º, do artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

3.3 – Imposto sobre a Renda na Fonte – Pagamentos sem Comprovantes

A fiscalização exigiu Imposto sobre a Renda na Fonte sobre pagamentos efetuados a título de adiantamentos e pagamentos para custear as despesas de manutenção e conservação, mediante simples documentos internos, listados as fls. 4.241 e 4.242, dos autos.

Sobre a imputação, a recorrente não se manifestou e efetivamente os autos demonstram que foram efetuados pagamentos ou adiantamentos, sem comprovação e sem a identificação dos serviços prestados.

3.4 – Fundamentos para exigência do Imposto sobre a Renda na Fonte

Embora tenha sido restabelecida a imunidade de impostos e/ou isenção de contribuições sociais e não tenham sido mantidos os lançamentos correspondentes (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/FATURAMENTO), o Imposto sobre a Renda na Fonte pode ser exigido.

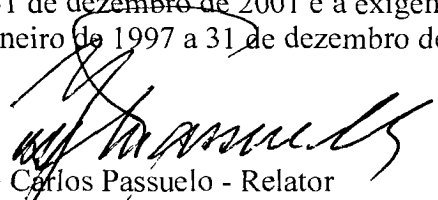
De fato, o § 1º, do artigo 9º do Código Tributário Nacional, quando trata da imunidade tributária ressalva:

“§ 1º - O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.”

Como se vê, as obrigações tributárias correspondentes a retenção na fonte independe do reconhecimento ou não da imunidade tributária e, portanto, a exigência fiscal está consoante com o disposto na lei complementar e, portanto, está albergado no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, de 1988.

4. CONCLUSÃO

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de rejeitar as razões preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial para restabelecer a imunidade tributária e cancelar os lançamentos correspondentes a IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/FATURAMENTO, no período de 1º de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 1998 e manter a tributação da contribuição para o PIS/FOLHA DE PAGAMENTO do período de 1º de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 2001 e a exigência de Imposto sobre a Renda na Fonte, no período de 1º de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 1998.


José Carlos Passuelo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães – Redator designado

Respeitando os robustos argumentos trazidos pelo Ilustre Conselheiro Relator para restabelecer a imunidade da fiscalizada, o Colegiado, por maioria, diante da constatação da ocorrência de confissão de dívida nos autos do processo administrativo nº 10580.010096/2001-83, decidiu não conhecer as questões relacionadas à suspensão da imunidade, considerando definitiva, na esfera administrativa, a manutenção do ato declaratório de suspensão.

No que diz respeito aos lançamentos tributários efetuados a partir da suspensão da imunidade, decidiu o Colegiado, também por maioria, considerá-los procedentes, rejeitando a preliminar de nulidade argüida.

Nessa linha, acolheu os argumentos expendidos no voto condutor da decisão exarada em primeira instância, cujos excertos transcrevo.

...

IRPJ ANOS-CALENDÁRIO DE 1997 E 1998

PRELIMINARES

PRELIMINAR DE NULIDADE

...

Uma vez descumprida a condição, mesmo sem a atuação do Fisco, a instituição deve recolher os tributos devidos, no regime normal ou noutro, se não for obrigada ao lucro real. Uma vez conforme, novamente, às condições estabelecidas, retorna, de pleno direito, ao gozo do benefício.

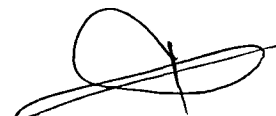
Todavia, caso o descumprimento não seja reconhecido espontaneamente, cabe à autoridade tributária constatar e comprovar a sua ocorrência, declarando que, por cometer infração à legislação pertinente, a beneficiária estava sujeita à tributação normal naquele determinado período.

...

Esta explicação é pertinente para o entendimento da real situação da Entidade nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998: ela não estava no gozo da imunidade, mas sim, sujeita à incidência de todas as normas tributárias.

Havendo a constatação de que a Entidade era contribuinte de impostos e de contribuições e nada fez, cabe ao Fisco exigir os tributos e contribuições devidos pelo regime geral de apuração - lucro real mensal em 1996 e trimestral em 1997 e 1998 -, por meio de lançamento de ofício.

Conclui-se, portanto, uma vez comprovadas as irregularidades ensejadoras da suspensão da imunidade, que a FACS estava sujeita à incidência da legislação tributária; estava sujeita à ocorrência dos fatos geradores legalmente estabelecidos.



O gozo da imunidade, que afirma existir, foi suspenso de pleno direito quando seus requisitos foram, por ela, desrespeitados.

...

MÉRITO

PROVISÃO NÃO DEDUTÍVEL

Segundo a fiscalização, foi contabilizado como Provisão para Devedores Duvidosos, em 1997, o valor de R\$605.709,00 e, em 1998, o valor de R\$762.224,00, sendo que a legislação não mais permitia esta despesa. Concomitantemente, no ano-calendário de 1997, a empresa lançou, na conta Outras Despesas – Diversos, o valor de R\$ 1.486.145,62, sob a alegação de estar baixando mensalidades consideradas incobráveis de alunos que abandonaram o curso, o que foi aceito até o limite das baixas comprovadas (item 5 do Termo de Verificação Fiscal).

A atuada diz que, embora a lei não preveja mais a dedutibilidade da Provisão para Devedores Duvidosos, existe a possibilidade legal do reconhecimento das perdas com créditos incobráveis, conforme artigo 9º da Lei nº 9.430, de 1996, que transcreve. Para comprovação, junta relação analítica (volume 18, fls.5084/5146).

As relações analíticas juntadas pela Impugnante (volume 18, fls. 5084/5146) não fazem prova dos valores relativos ao lançamento em provisão para devedores duvidosos. Primeiro, porque, em 1997, as perdas já haviam sido lançadas na conta Outras Despesas – Diversos e foram aceitas até o limite do comprovado. A prova deveria coincidir em valor e abranger todas os registros de perdas, inclusive os comprovados ao fiscal atuante. Deveria, ainda, ser juntada a comprovação contábil de que os valores constantes das relações não foram registrados nos próprios anos-calendário de 1995 e 1996.

Por outro lado, não há um critério lógico para o corte realizado entre as duas relações de alunos devedores (fl. 5115, volume 18). As listas estão organizadas por curso e, dentro dos cursos, por ordem alfabética, registrando-se todos os débitos mensais de cada aluno. Explicando a afirmação, peguemos como exemplo os débitos do aluno Gustavo Lessa Espírito Santo (fls. 5115, volume 18) e comparemos com os débitos do aluno Pedro Carlos Lopes de Oliveira (fl. 5116, vol. 18). O primeiro tem débitos relativos aos meses de fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro, todos de 1996; o segundo, débitos relativos aos meses de março a dezembro do mesmo ano. O primeiro está com a despesa registrada em 1997; o segundo, em 1998. Ora, não há critério lógico para a distinção, e esse fato ataca gravemente a legitimidade da relação analítica apresentada.

As glosas serão mantidas.

...

PAGAMENTOS A OUTRAS EMPRESAS

A fiscalização intimou a contribuinte a comprovar a efetiva prestação de serviços prestados por várias empresas. Em resposta, a Impugnante apresentou contratos relativos à Mestre Consultoria e NDS, que não comprovam, por si só, a efetiva prestação (relação de despesas constante do volume 14, fl. 4240).



A Impugnante renova os mesmos argumentos relativos à MG consultoria, ou seja, de que cabia à fiscalização comprovar a inidoneidade dos documentos que lastreavam a escrita.

Observe-se que as solicitações de comprovação incidiram exatamente sobre os serviços de consultoria. Esse tipo de serviço não pode ser objeto de prova negativa, como pretende a Impugnante. O Fisco, ao solicitar a comprovação, nada mais faz do que exigir documentos que devem ser guardados pela Contribuinte, relativos aos serviços prestados, visando aferir a idoneidade dos documentos que lastrearam o registro contábil.

O mesmo não se dá com obras e outras despesas concretas, cuja aferição da efetividade da prestação é visível.

Assim, não tem razão a Contribuinte, pois deveria, com maior motivo por tratar-se de instituição que vinha se declarando imune, guardar e apresentar quando solicitada, toda a documentação relativa às consultorias que contratou.

A glosa será mantida.

...

PAGAMENTOS SEM COMPROVANTES

Segundo a fiscalização, a empresa contabilizou despesas com pessoal de manutenção (volume 14, fls. 4272/4284), lastreadas apenas em documentação interna, incapaz de comprovar a efetividade das despesas realizadas. Intimada a apresentar os comprovantes, a empresa não se manifestou, do que decorreu a glosa.

A Impugnante alega que, em se tratando de despesas regularmente contabilizadas, com a indicação da natureza e a origem dos serviços prestados, servem os mesmos argumentos apresentados nos dois itens anteriores, ou seja, de que o registro faz prova a favor da Contribuinte e de que cabe ao Fisco a prova da inidoneidade dos documentos que fundamentam os lançamentos contábeis.

Documentos internos não podem ser o suporte de registros de despesas com pessoal de manutenção, sendo necessária a apresentação de notas fiscais, recibos plenamente identificados e com o devido recolhimento do imposto retido na fonte.

Assim, os lançamentos contábeis não estão regularmente contabilizados, como alega a Contribuinte, pois que não têm suporte em documentos hábeis, restando incomprovados.

A glosa será mantida.

IMOBILIZADO CONTABILIZADO COMO DESPESA

A fiscalização descreve que a Contribuinte contabilizou como despesas valores que teria, obrigatoriamente, que registrar como ativo imobilizado, em razão de contribuírem para a formação do resultado de mais de um exercício além de possuírem um custo unitário superior àquele permitido para a apropriação direta como despesa. Assim, os valores foram glosados, após serem subtraídos da depreciação a que teria direito a autuada, conforme demonstrativos de fls. 4248/4250 (volume 14).

Em sua impugnação, a FACS alega que os gastos seriam, basicamente, de construção e reforma e teriam sido realizados em imóveis de propriedade de

terceiros, devendo ser amortizados no prazo da locação, de acordo com os artigos 325 e 327 do RIR/1999 e ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes, que transcreve (volume 18, fl. 4989).

As alegações não são acompanhadas das provas: primeiro da propriedade e do contrato de locação; e, segundo, de que as reformas e construções se realizaram nestes prédios. Além disso existem gastos realizados em mobiliário, que não seriam objeto da amortização.

Assim, ante a total falta de provas, há que se manter o lançamento neste ponto.

EXCESSO DE APROPRIAÇÃO DE PERDAS

Segundo a fiscalização, a Empresa registrou como despesas, na conta 4.18.01.999 – Outras Despesas – Diversos, em 31 de dezembro de 1997, o valor de R\$1.486.145,62, relativo a mensalidades consideradas incobráveis por abandono de curso, mas comprovou somente o valor de R\$1.175.484,97, restando o valor incomprovado de R\$308.660,65, que foi objeto de glosa. Intimada a justificar a diferença, a Autuada não o fez.

Na Impugnação, a FACS informa que na planilha que junta (Doc. 20, volume 18, fls. 5147/5149), relativa à Provisão para Devedores Duvidosos, verifica-se que não existe a diferença apontada.

A Planilha em nada contribui em sua defesa. Para afastar a autuação a Impugnante deveria fazer a prova do valor completo lançado a título de mensalidades incobráveis por desistência do curso (R\$1.486.145,62), registrado conforme demonstra a cópia do razão (volume 14, fl. 4305).

Não o fazendo, mantém-se a glosa.

DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (LIBERALIDADE)

BOLSAS DE ESTUDO

A fiscalização registra que a Autuada contabilizou despesas e levou ao resultado dos anos-calendário de 1997 e 1998 os valores constantes da tabela de fls. 4244 (volume 14). Como empresa mercantil sujeita à legislação tributária, uma vez que foi suspensa sua imunidade, os gastos com bolsa de estudo, seja para quaisquer alunos, seja para filhos de professores, constituem uma liberalidade e, por este motivo, indedutíveis.

Por outro lado, como ficou evidenciado à fl. 12 do Termo de Suspensão de Imunidade, as bolsas concedidas pela FACS são, em verdade, uma forma de crédito educativo, haja vista que o aluno firma contrato com a FACS, por meio da ASSUDE, comprometendo-se a pagar o crédito depois de formado. Assim, os créditos que serão recebidos no futuro se constituem em ativos realizáveis a curto ou longo prazo e não despesas.

O Fisco observa que no ano-calendário de 1998 os valores das bolsas estão registrados em conta redutora de receita, trazendo, da mesma forma, consequências danosas para o erário.

A Instituição relembra a dependência do auto de infração em relação ao Ato Declaratório suspensivo da imunidade, que se encontra *sub judice*, e afirma que os



valores podem ser deduzidos na apuração do lucro real, transcrevendo ementas do Conselho de Contribuintes que considera consentâneas com seu entendimento.

Como já evidenciado neste julgamento, a partir da suspensão da imunidade, a Instituição passa a ser normalmente tributada e considerada uma empresa comum, com finalidade lucrativa. Assim sendo, há que respeitar a legislação tributária, que é clara em considerar dedutíveis apenas as despesas necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora.

Ainda que concedesse bolsas de estudo, a FACS não poderia deduzi-las ou considerar os valores não cobrados, por liberalidade, como redutores de receita. Todavia, como já ficou claro neste voto, a FACS não concede as ditas “bolsas”. Trata-se de uma forma de crédito educativo, em que o valor correspondente ao acréscimo de 11% às mensalidades seria destinado a empréstimos a alunos carentes, por intermédio da ASSUDE.

Note-se, contudo, que o repasse à ASSUDE ocorre somente no valor correspondente a 12% dos 11% acrescidos às mensalidades, para despesas de manutenção (água, luz, telefone, etc.), realizados mensalmente, permanecendo, o valor restante, em poder da Impugnante.

A própria FACS, em sua impugnação ao ato declaratório, afirma que, embora tenha sido negociado o acréscimo de 11% às mensalidades para a finalidade descrita, todos os valores que recebe são receitas suas, sendo que qualquer destinação é por ela decidida.

Nessa linha, não há como não considerar todas as destinações dadas que não respeitem ao conceito de despesas necessárias como liberalidade da empresa e, portanto, indedutíveis.

Uma análise acurada de toda a situação envolvendo os créditos nos leva à conclusão de que, em verdade, a FACS é condescendente em não cobrar os valores devidos pela ASSUDE, relativos aos percentuais de redução da mensalidade que concede aos alunos que contratam o empréstimo educativo com a Associação.

Segundo os Estatutos da ASSUDE (volume 2, fls. 437 e seguintes) seus objetivos são: a) prestar assistência financeira aos estudantes da FACS que dela necessitarem,..., na forma de doação ou empréstimo...; b) captar recursos financeiros junto a pessoas físicas e jurídicas e entidades governamentais, nacionais e estrangeiras; c) contribuir para o desenvolvimento da FACS nas suas três áreas de atuação...

Entre o rol de possíveis receitas da Associação não existe o registro de repasse da FACS, mas de doações, indistintamente (artigo 12 do Estatuto, volume 2).

A FACS não junta nenhum tipo de contrato firmado com a ASSUDE, apenas faz parte de seu corpo social, como FACS e como SESB (um sócio de cada uma), dos quatro sócios existentes.

De tudo, o que se compreende é que a ASSUDE emprestaria aos alunos os valores relativos ao percentual da mensalidade contratualmente acertado, e esses pagariam integralmente a mensalidade da FACS; ou o aluno pagaria à FACS um percentual e a ASSUDE complementaria o pagamento diretamente à Faculdade.

Há que se presumir uma intenção boa da Instituição. Da forma como foi concebida, a associação passaria por um ciclo em que necessitaria de doações para realizar seu objetivo, mas alcançaria a independência financeira quando os alunos,



formados, iniciassem a pagar os seus débitos contratuais, usando as demais receitas obtidas apenas para aumentar a quantidade de empréstimos.

Mas isso se daria caso houvesse independência entre a FACS e a ASSUDE. Assim, o repasse (doação) seria integral e a Associação desempenharia o seu papel e pagaria à UNIFACS o percentual da mensalidade que contratou, emprestou ao aluno necessitado. A FACS, nesse caso, receberia integralmente a mensalidade, sendo que apenas a doação seria objeto de adição no cálculo do lucro real.

Contudo, o que se verifica é que a FACS busca evidenciar a identidade entre ambas – FACS e ASSUDE – somente quando deixa claro que os pagamentos aos empréstimos a ela não retornarão, permanecendo em poder da ASSUDE.

A mesma independência não demonstra quando repassa (doa) apenas o suficiente para sua (da ASSUDE) manutenção, o que acarreta, por óbvio, uma relação de dependência e nenhuma cobrança dos valores relativos aos contratos firmados pela Associação e os alunos, ou seja, o compromisso – embora não tenha sido apresentado nenhum contrato da ASSUDE com a FACS, como já frisado – de a Associação pagar a diferença entre o valor da mensalidade e o pago pelo aluno, ou repassar ao acadêmico para que ele efetue o pagamento integral.

Como a situação esta posta, a FACS pretende obter:

um acréscimo de 11 % nas mensalidades que considera receita sua;

a dedução de um repasse (doação) à ASSUDE correspondente a 12% dos 11% acrescidos;

a dedução das supostas bolsas que concede, correspondentes aos contratos de empréstimo firmados pelos alunos com a ASSUDE.

A ASSUDE, além dos repasses que recebe da FACS, deveria ter outras fontes de renda, como bem estabelece o seu estatuto, mas, pelo visto, não é o que acontece. A Associação fica adstrita às receitas oriundas das doações da FACS.

Na situação ideal teríamos:

a FACS doaria os 11% acrescidos à mensalidade para a ASSUDE e teria este valor adicionado no cálculo do lucro real;

a ASSUDE, com base em seus recursos, oriundos das fontes descritas em seu estatuto, contrataria o empréstimo educacional com o aluno necessitado e entregaria o valor ao aluno, ou faria o pagamento da diferença diretamente à FACS;

o aluno pagaria, em valores atuais, o valor relativo à mensalidade que deixou de pagar à ASSUDE, que teria uma fonte de recursos para continuar concedendo os empréstimos;

os recursos de outras fontes serviriam para aumentar a quantidade de créditos;

a FACS receberia integralmente o valor de suas mensalidades, não tendo nada a deduzir.

Repassando apenas o valor correspondente a 12% dos 11% para despesas de manutenção da ASSUDE e permanecendo com o restante em seu poder, a adição deve ser deste valor, pois o repasse é uma liberalidade, e, também, do valor correspondente às “bolsas”, uma vez que a própria FACS deixa bem claro que “não



tem caráter beneficente”, nem, tampouco, filantrópico, definindo-se como uma “instituição de educação que opera sem fins lucrativos” (volume 13, fl. 4113), o que já restou espancado com a suspensão de sua imunidade e a sua caracterização como empresa de fins lucrativos e, ainda, porque deveria receber os respectivos valores da ASSUDE ou do próprio aluno, o que não faz nem menção de cobrar.

Com muito mais razão deve-se operar a glosa relativa às bolsas concedidas aos filhos de professores, pois, como já frisado, trata-se de um estímulo trabalhista voltado para a melhoria qualitativa e quantitativa do quadro docente, bem como estimular a permanência dos professores na Universidade. Nada impede que a empresa use este artifício, apenas não pode reduzir o imposto devido em função dele.

Por todo o exposto, não há como sustentar que uma empresa reduza suas receitas ou registre como despesas decisões unilaterais, liberalidades, no sentido de repassar verbas para outra pessoa jurídica, a ASSUDE, ou pretenda travestir de despesa ou redutor de receita um valor que teria que receber, um crédito, cuja cobrança nem sequer é aventada.

SUBVENÇÕES PARA ENTIDADES LIGADAS

A fiscalização operou a glosa de repasses feitos à entidade ligada, a ASSUDE, por não guardar relação com a atividade mercantil exercida pela FACS.

A Impugnante aduz que o Fisco não considerou que os valores são utilizados pela ASSUDE para a concessão de bolsas de estudo aos alunos necessitados. Explica que o valor das bolsas é considerado como empréstimo, pelo qual os alunos não pagam juros e, quando o devolvem, o fazem pelo valor equivalente ao número de créditos ou matérias que deixou de pagar e diretamente à ASSUDE, ou seja, os valores não retornam à FACS.

Em verdade, o valor deste repasse não se destina aos citados empréstimos, mas às despesas de manutenção da sede da ASSUDE. São os já referidos 12% dos 11% que são acrescidos às mensalidades e que foram objeto de explanação da própria FACS, justificando o fato de não repassar todos os 11% à Associação, pois não faria sentido repassar um valor que retornaria ao seu caixa como pagamento das bolsas concedidas.

Assim, a justificativa da Empresa não é pertinente, uma vez que não corresponde à sua própria explicação.

Deve ser mantida a glosa.

NÃO-INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O LUCRO (SUPERÁVIT) E SOBRE O FATURAMENTO (RECEITAS) DA FACS S/C

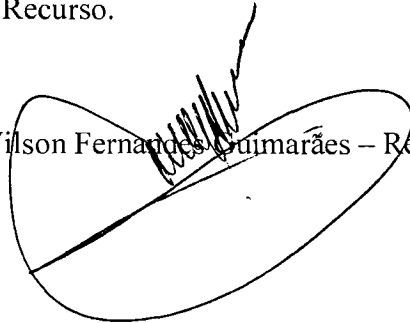
A Impugnante repete a alegação de que, como Instituição imune, não tem lucro ou faturamento.

O argumento já foi amplamente rebatido, pelo que remeto ao julgado anteriormente.



Assim, considerando ainda o fato de a peça recursal concentrar-se, essencialmente, na defesa da não incidência qualificada, matéria não conhecida em virtude da confissão de dívida explicitada em outro feito administrativo, decidiu o Colegiado NEGAR PROVIMENTO ao Recurso.

Wilson Fernandes Guimarães – Redator designado

A large, stylized handwritten signature in black ink, appearing to be 'Wilson Fernandes Guimarães', written over a large, irregular oval shape.A small, stylized handwritten signature in black ink, possibly 'S' or 'Z', located to the right of the main signature.