



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Recurso nº : 138.782 - VOLUNTÁRIO
Matéria : CSLL – Anos-calendário: 1998 a 2000
Recorrente : SOCIEDADE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ – CAMPINAS/SP
Sessão de : 13 de abril de 2005
Acórdão nº : 103-21.914

**CSLL – INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO – SUSPENSÃO DA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

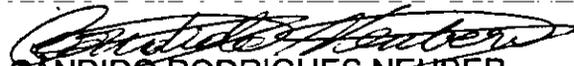
O pagamento regular de salários aos dirigentes de instituição de educação, sem fins lucrativos, que comprovadamente prestam serviços de orientação pedagógica, ensino, administração de colégios, tesouraria e contabilidade, não configura infração ao disposto no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional.

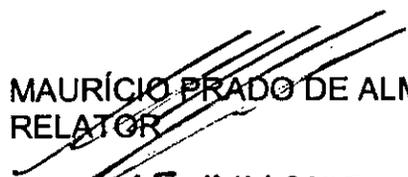
A instituição de educação pode ter a imunidade tributária suspensa, quando a autoridade fiscal comprova a existência de pagamentos aos dirigentes que caracterizam distribuição disfarçada do patrimônio ou das rendas da pessoa jurídica.

Recurso Voluntário a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por SOCIEDADE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO,

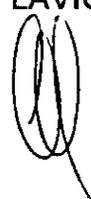
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, FLÁVIO FRANCO CORRÊA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

Recurso nº : 138.782

Recorrente : SOCIEDADE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO

RELATÓRIO

A EXIGÊNCIA FISCAL

Em procedimento fiscal contra a empresa SOCIEDADE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO, com sede em Campinas – SP, foi lavrado, em 26/03/2002, auto de infração referente à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls. 10/15, no valor total de R\$ 390.091,36.

O referido valor inclui além de CSLL, multa de ofício de 75% e juros calculados até 28/02/2002.

O lançamento de ofício foi efetuado, conforme descrição dos fatos do Auto de Infração de fls. 11, tendo em vista que durante o procedimento de verificações obrigatórias foi constatada irregularidade quanto à observância dos requisitos legais para o gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988. Segundo o Termo de Verificação Fiscal, anexo ao Auto de Infração, fls. 17/18, durante os anos-calendário de 1998, 1999 e 2000 a referida instituição de educação remunerou todos os componentes da Diretoria/Conselho de Administração, conforme consta nas DIRF apresentadas à Receita Federal e que além das DIRF tais pagamentos foram comprovados através da verificação na folha de pagamento da entidade, em 26/07/2001. No aludido Termo de Verificação Fiscal são transcritos os seguintes dispositivos legais: artigo 12, *caput* e § 2º, letra “a”, da Lei nº 9.532/97, e artigo 4º, *caput*, e parágrafos 1º e 3º, da Instrução Normativa SRF nº 113, de 21/09/1998, que estabelecem que, para o gozo da imunidade, as instituições de educação não podem remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. E, também, que, a instituição que atribuir remuneração, a qualquer título, a seus dirigentes por qualquer espécie de serviços prestados, inclusive quando não relacionados com a função ou o cargo de direção, infringe a referida legislação, sujeitando-se à suspensão do gozo da imunidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

A IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a referida exigência, a autuada apresentou, tempestivamente, a Impugnação e documentos de fls. 53/991. Referindo-se à Impugnação, dispõe o Relatório do julgador de primeira instância, fls. 996/998:

"1. A pessoa jurídica interessada, em tese merecedora do gozo da imunidade prevista na Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea "c", foi cientificada e intimada, em 06/08/2001, a apresentar, em 30 (trinta dias), justificativa bastante para o fato de, segundo a fiscalização, ter remunerado, nos 1º e 2º trimestres de 1998, 1º e 4º trimestres de 1999, e 1º trimestre de 2000, seus dirigentes (Diretoria e Conselho de Administração), em afronta ao estatuído na Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a" (fls. 01/03, 34/37 do processo autuado sob nº 10830.005966/2001-11; Representação Fiscal Suspensiva do Gozo de Imunidade).

2. Em resposta, então, colaciona o contribuinte (fls. 39/48, 91/100) os seguintes argumentos:

2.1. Que a lei referida ao final da alínea "c", inciso VI, art. 150 da Constituição Federal, seria a de *status* complementar, e não ordinária, como é o caso da Lei nº 9.532/97. Assim, requisitos únicos a serem observados pela entidade de educação ou de assistência social para o gozo da imunidade seriam aqueles versados no CTN, art. 14.

2.2. Que, a não se avaliar a inconstitucionalidade antes mencionada, existiria outra, de ordem lógica. É que, a se exigir a não remuneração dos dirigentes da entidade, a Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a", estaria a regrar conduta impossível, a menos que se concebesse na direção de toda e qualquer entidade de educação ou de assistência social, atividade que demandaria dedicação integral e especialização, a presença, tão-só, de altruístas e abnegados.

2.3. Que a remuneração conferida a seus dirigentes não caracterizaria distribuição disfarçada de lucros. É dizer, restaria a mais completa observância ao CTN, art. 14, inciso I: *não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*. Mencionada remuneração, ao reverso, seria consentânea *"com o mercado e com a competência e responsabilidade exigidas por tais funções"*. (fl. 47 do processo autuado sob nº 10830.005966/2001-11; Representação Fiscal Suspensiva do Gozo de Imunidade).

2.4. Que, à força da concessão de medida cautelar na ADIn nº 1.802-3, teria o Supremo Tribunal Federal determinado a suspensão, até a decisão final da ação, da vigência do art. 14 da Lei nº 9.532/97.

3. O Delegado da Receita Federal, em Campinas-SP, com amparo nas contra-razões ofertadas pela fiscalização às alegações acima, decidiu, em 18/09/2001 (ciência do contribuinte em 01/10/2001) pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

improcedência dessas últimas e expediu o Ato Declaratório nº 10830/GAB/15/2001, suspensivo do gozo da imunidade, assim prevista na Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea "c" (fl. 171 do processo autuado sob nº 10830.005966/2001-11; Representação Fiscal Suspensiva do Gozo de Imunidade). Facultado ao contribuinte, no prazo de 30 (trinta) dias, a possibilidade de interposição de impugnação contra o excogitado Ato Declaratório, veio, de fato e ao cabo, esta peça de defesa à apreciação nesta Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Por essa oportunidade, alinhavou o contribuinte (fls. 173/187 do processo autuado sob nº 10830.005966/2001-11; Representação Fiscal Suspensiva do Gozo de Imunidade) as mesmas razões de insurgência anotadas nos parágrafos 2.1 a 2.4. Acresce, porém, ao contrário do que supõe a fiscalização em suas contra-razões, ser não só possível, mas também um dever da Administração Pública talhar interpretações de comandos normativos conforme a Constituição. Mais precisamente, neste caso, conforme a Constituição e ao CTN. Desses estatutos legais se extrairia que as limitações ao poder de tributar deveriam vir veiculadas, tão-só, em Lei Complementar, como é o CTN. Esse, no ponto que importa e a seu turno, consoante o artigo 14, inciso I, faria obstar o gozo da imunidade referida na Constituição, art. 150, inciso, VI, alínea "c", apenas no caso de distribuição disfarçada de lucro e/ou remuneração exacerbada. Assim, ainda que se tomasse por válida e vigorante a Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a" (*não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados*), cumpriria a este Órgão Julgador, em interpretação conforme a Constituição e ao CTN, dimensionar devidamente a compreensão e extensão do termo "remunerar", para aí compreender aquele pagamento em contraprestação fora da normalidade, excessivo, que chegasse a caracterizar verdadeira distribuição disfarçada de lucros.

[...] ainda assim as considerações acima formuladas, acerca do esvaziamento material da norma do art. 150, VI, c da Constituição Federal, podem e devem ser levadas em consideração nesta instância administrativa.

Isso porque a Administração Pública deve interpretar os referidos dispositivos legais, conferindo-lhes uma significação conforme a Constituição, método hermenêutico esse pelo qual somente deve ser declarada a inconstitucionalidade de determinado dispositivo normativo quando o mesmo não puder ser interpretado de forma compatível com a Constituição.

Vale dizer, não se trata de se declarar, na esfera administrativa, a inconstitucionalidade de dispositivos legais, mas apenas dar-lhes uma interpretação compatível com Constituição Federal e que prestigie o sistema do direito positivo, já que não há nada que autorize a conclusão de que devam os órgãos julgadores da Administração Pública cegamente se amarrar a uma interpretação meramente literal e perfunctória de tais dispositivos legais, sem quaisquer considerações ao sistema em que os mesmos se inserem.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Acórdão nº : 103-21.914

Portanto, através desse método interpretativo, que prestigia o caráter sistemático do direito positivo bem como a hierarquia superior das normas constitucionais, deve-se afastar a mera literalidade do art. 12, § 2º, supra referido, dele se extraindo a significação de que a vedação de que sejam remunerados os dirigentes das instituições de educação e ensino sem fins lucrativos, implica simplesmente em uma proibição de distribuição disfarçada de lucros sob a forma de remunerações exacerbadas aos dirigentes da instituição. (fl. 182 do processo autuado sob nº 10830.005966/2001-11; Representação Fiscal Suspensiva do Gozo de Imunidade; destaques do original).

4. A impugnação contra o Ato Declaratório suspensivo do gozo de imunidade foi apresentada à Delegacia da Receita Federal em Campinas-SP em 19/10/2001. Logo em seguida, como faculta a Lei nº 9.430/96, art. 32, § 6º, inciso II, em 26/03/2002, e porque entendeu a fiscalização de ser esse o caso, foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Os dois últimos, à custa de impugnação do contribuinte, deram origem aos processos administrativo-fiscais autuados sob os nºs 10830.003143/2002-24 e 10830.003142/2002-80, respectivamente. Tais autuações foram julgadas improcedentes pela 5ª Turma de Julgamento desta Delegacia de Julgamento, às expensas de equívoco na fundamentação da exigência. Isto é o que se vê nos acórdãos nº 2.675 (PIS) e nº 2.674 (Cofins), ambos datados de 14/11/2002. Quanto às exigências de IRPJ e CSLL, períodos de apuração de 1º e 2º trimestres de 1998, 1º e 4º trimestres de 1999, e 1º trimestre de 2000, também em função de impugnação, vão elas consignadas nos processos administrativo-fiscais autuados sob os nºs 10830.003140/2002-91 e 10830.003141/2002-35, respectivamente.

5. Em sua impugnação (24/04/2002) ao lançamento de IRPJ, alega o contribuinte (fls. 56/73 do processo administrativo-fiscal autuado sob nº 10830.003140/2002-91):

5.1. Reafirma seu entendimento de que a Administração Tributária deve conferir uma interpretação conforme a Constituição e ao CTN à Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a". É dizer, aproveitando-se o dispositivo legal em disputa, Constituição e CTN estariam a indicar o redimensionamento da compreensão e extensão do termo "remuneração" ali consignado. Assim seria de sorte a se excluir a imunidade somente no caso em que a "remuneração" percebida por qualquer dirigente da entidade compreendesse pagamento, em contraprestação, fora da normalidade, excessivo, que chegasse a caracterizar verdadeira distribuição disfarçada de lucros. A par disso, pugna pelo reconhecimento, em nenhum momento vergastado pela fiscalização, da razoabilidade da remuneração que é afetada a seus dirigentes.

5.2. Seria inconstitucional a aplicação da taxa SELIC para efeito de cálculo dos juros moratórios.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Acórdão nº : 103-21.914

6. Em sua impugnação (24/04/2002) ao lançamento da CSLL, alega o contribuinte (fls. 53/71 do processo administrativo-fiscal autuado sob nº 10830.003140/2002-91) o tanto quanto expendido na impugnação ao lançamento de IRPJ (parágrafos 5.1 e 5.2). Mas há pontos acrescidos de discórdia:

6.1. Além da imunidade prevista na Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea "c", também gozaria da isenção conferida pela Lei nº 9.532/97, art. 15, § 1º. A corroborar tal assertiva, estaria o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 17, de 30 de Novembro de 1990, vazado nos termos seguintes:

"O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições [...], declara:

Em caráter normativo, [...], que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos."

6.2. Na hipótese de remanescerem íntegros tanto o auto de infração respeitante à Cofins, como aquele referente à CSLL, que se considere o permissivo previsto na Lei nº 9.718/98, art. 8º. Isto é, a possibilidade de ver compensado o que devido a título de CSLL em até 1/3 do que devido a título de Cofins.

7. Os autos de IRPJ (10830.003140/2002-91) e de CSLL (10830.003141/2002-35) consignam as importâncias de R\$ 1.033.022,60 e de R\$ 390.091,36, respectivamente, aí incluídos multa de ofício e juros de mora."

O JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Com a impugnação tempestiva, instaurou-se o litígio, o qual foi julgado em primeira instância pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP, que prolatou o Acórdão de fls. 994/1.005, cuja ementa dispõe:

"Assunto: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/1998, 01/01/1999 a 31/03/1999, 01/10/1999 a 31/03/2000.

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a conformidade dos atos praticados pelos agentes do fisco frente à legislação de regência em vigor (i.é, com força vinculante), sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos (validade da norma jurídica). Inaplicável, por idênticos motivos, o princípio da interpretação conforme a Constituição, porquanto técnica interpretativa atinente ao controle de constitucionalidade. IMUNIDADE E ISENÇÃO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. Obsta o gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, a remuneração conferida aos dirigentes da entidade que se crê imune, isto independentemente da justeza e adequação da indigitada remuneração. O comando da Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a", é expresso nesse sentido. Não cumpre à Administração Tributária, se nem mesmo o STF se manifestou a propósito (ADIn nº 1.802-3), afastar a compreensão imediata da palavra do Legislador. O contrário é atitude temerária de um Poder (o Executivo) que não tem atribuição constitucional para tanto (tarefa exclusiva do Poder Judiciário). O mesmo se diga com respeito à isenção prevista na Lei nº 9.532/97, art. 15, onde se declina expressamente a necessária observância do art. 12 da mesma Lei.

COFINS E CSLL. COMPENSAÇÃO. Nos moldes da Lei nº 9.718/98, art. 8º, c/c a Instrução Normativa SRF nº 06/99, art. 10, até 1/3 da Cofins efetivamente paga pode ser compensado com a CSLL devida, por período de apuração e até a data do pagamento desta última.

Lançamento Procedente."

As considerações que fundamentaram as conclusões do aludido Acórdão são, em resumo, as seguintes:

"Da suspensão do gozo de imunidade.

8. Adota o contribuinte, resumidamente, a seguinte linha de defesa contra a suspensão do gozo da imunidade: que a Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a", seria inconstitucional, seja do ponto de vista formal (incompatibilidade com a Constituição, art. 150, inciso VI, alínea "c", e o CTN, art. 14), seja sob à vista material (impossibilidade prática da existência de entidades educacionais e de assistência social que se dêem por merecedoras da imunidade em debate, porquanto, de puro altruísmo mesmo, jamais se construiria um órgão dirigente para mencionadas entidades); que as remunerações atribuídas a seus dirigentes são conformes ao mercado, à complexidade e à qualificação pessoal exigida para o desempenho da tarefa; que, na ADIn nº 1.802-3, teria o Supremo Tribunal Federal determinado a suspensão, até a decisão final da ação, da vigência do art. 14 da Lei nº 9.532/97.

9. Tudo quanto alegado nesse passo, diga-se, está fora do escopo do processo administrativo fiscal. Assim é no caso de emissão de juízo que, de qualquer forma, resvale sobre aspectos de constitucionalidade ou de legalidade da norma jurídica fundante da decisão recorrida. Assim é, também, quanto à possibilidade de conferir extensão a entendimento adotado pelo Poder Judiciário em matéria posta sob seu crivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Acórdão nº : 103-21.914

10. A única exceção a este posicionamento figura no âmbito do controle de constitucionalidade havido no âmbito do STF, conforme suscita o excerto do Parecer PGFN/CRF nº 439/96 à consulta formulada pelo Secretário da Receita Federal a propósito das seguintes questões:

- a) *podem os Conselhos de Contribuintes e as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos e unidades de órgão integrante do Poder Executivo, em decisão administrativa, dar extensão a entendimento adotado pelo Poder Judiciário, ou decidir com fundamento na inconstitucionalidade de leis e, em consequência, negar a aplicação de leis ou atos normativos que tenham sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, quando não suspensa sua execução pelo Senado Federal ?*
- b) *é ilícito aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional deixar de constituir o crédito tributário, considerando-se a parte final da alínea "a" ?*

31. *Isto posto, com relação aos Conselhos de Contribuintes, responde-se afirmativamente a primeira questão formulada na consulta, ressalvando-se que no uso de seu poder-dever de julgar, não estão aqueles colegiados rigorosamente a dar extensão a entendimento adotado pelo Poder Judiciário, como se alega, o que seria, nos termos do memorando da autoridade consulente, contrário ao art. 1º do Decreto nº 73.529, de 1974.*

32. *Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida - como vem sendo até aqui - com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que deverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.*

33. *Quanto à segunda pergunta, quer nos parecer que a questão não foi colocada, "permissa vênia", com propriedade. Os AFTNs não dispõem de autonomia absoluta no exercício de suas funções, devendo submeter-se à orientação emanada de suas chefias, na estrutura hierárquica de Secretaria da Receita Federal.*

34. *Assim, a toda evidência, não é ilícito exigir-lhes que passem por cima de seu dever funcional de obediência e neguem aplicação a lei ou ato normativo cujo cumprimento a Secretaria da Receita Federal lhes imponha. O mesmo raciocínio vale para as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, vinculadas à aquela Secretaria.*

35. *Considerando, todavia, que a convergência entre os atos da Administração e as decisões judiciais é um objetivo sempre a ser perseguido, a Secretaria da Receita Federal poderá prevenir litígios administrativos e mesmo futuras ações judiciais se orientar seus servidores a atuarem em consonância à iterativa jurisprudência do STF no tocante à inconstitucionalidade de leis tributárias." (Revista Dialética de Direito Tributário, nº 13/97, Outubro de 1996)*

11. Nessa linha, o art. 77 da Lei nº 9.430/96 autoriza o Poder Executivo Federal a disciplinar questões em face de inconstitucionalidades declaradas pelo STF. E, de fato, referido disciplinamento veio a lume por meio do Decreto nº 2.346, de 10 de Outubro de 1997, do qual trasladam-se os seguintes trechos:

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Acórdão nº : 103-21.914

uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia 'ex tunc', produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Art. 1º-A. Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada. (Artigo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999).

Parágrafo único. Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares. (Parágrafo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999).

[...]

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

- I- não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;*
- II- não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;*
- III- sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*
- IV- sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.*

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

12. Disto, resta concluir que esta Turma Julgadora não está apta a avaliar a constitucionalidade dos fundamentos do ato contra o qual o contribuinte manifesta inconformidade, i. é, não pode aduzir juízo sobre a constitucionalidade dos enquadramentos legais apontados no auto de infração. O mesmo se diga a propósito da legalidade daqueles fundamentos, porquanto questionamentos sobre legalidade levam, imediatamente, a questionamentos sobre constitucionalidade.

13. É pertinente, sim, que o juízo administrativo conheça e decida sobre a conformidade do ato à lei, e tão somente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

14. Para além disso, pelo que estabelece o Decreto nº 2.346, de 10 de Outubro de 1997, apenas quando o STF fixa entendimento pela inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, quer via controle concentrado de constitucionalidade (por meio de ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade), quer via controle difuso (e nessa hipótese, somente após a publicação de Resolução do Senado Federal a que se refere o art. 52, X, da CF/88, ou, inexistente referida Resolução, mediante autorização do Presidente da República), é que os servidores da administração fazendária (presente o ato, no âmbito de suas competências, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que dê efetiva consequência administrativa às manifestações pertinentes do Supremo Tribunal Federal) devem reorientar suas atuações, deixando de lado a lei ou ato dado por inconstitucional para harmonizar-se com o entendimento exarado pela Corte Suprema.

15. Nem se diga, nesse particular caso, que a ADIn nº 1.802-3, com cautelar deferida, dê espaço para a aplicação do disposto no art. 1º-A do Decreto nº 2.346/97, assim lhe acrescido pelo Decreto nº 3.001/99. Duas razões operam pela negativa: (1) a cautelar concedida não foi publicada; e (2) como consta da ementa, divulgado no *site* do STF (<http://www.stf.gov.br>), os dispositivos legais questionados foram, realmente, os artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97, porém, a cautela, liminarmente requerida, foi concedida em parte, nos termos seguintes: *O Tribunal, por unanimidade, deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 001º e a alínea f do § 002º, ambos do art. 012, do art. 013, caput e do art. 014, todos da Lei nº 9.532, de 10/12/97, e indeferindo-o com relação aos demais. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Marco Aurélio, Sydney Sanches e Celso de Mello, Presidente. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso, Vice-Presidente. - Plenário, 27.08.1998.*

16. Se o STF tivesse motivo suficiente para suspender a vigência da alínea "a", § 2º, art. 12, da Lei nº 9.532/97, o faria expressamente, como fez, aliás, ao ter em consideração a alínea "f" do mesmo parágrafo, artigo e Lei.

17. Com respeito à impossibilidade de reconhecimento de questões atinentes à constitucionalidade e/ou legalidade dos comandos normativos fundantes do ato de lançamento, o Conselho de Contribuintes já se manifestou em diversos julgados (Acórdão nº 203-02338, D.O.U. de 06/08/96, p. 14.737; Acórdão nº 201-69700, D.O.U. de 06/08/96, p. 14.699; Acórdão nº 103-15619, D.O.U. de 08/08/96, p. 14.971; Acórdão nº 203-02338, D.O.U. de 08/06/98, p. 27).

18. Disso tudo, repita-se, conclui-se pela impropriedade, no âmbito do procedimento administrativo, de se negar aplicação "a lei ou ato normativo cujo cumprimento a Secretaria da Receita Federal" impõe aos seus funcionários. A seus servidores cumpre, tão somente, verificar a harmonia entre o fundamento jurídico apontado no auto de





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

infração e a situação fáctica ensejadora da formalização da relação jurídico-tributária e/ou sancionatória.

19. Sintetizando, em processo administrativo fiscal, basta, ao convencimento da autoridade julgadora (reunida em colégio ou não), **que a norma jurídica fundante do ato impugnado tenha vigor, i.é, força vinculante, aptidão para incidir.** É o que se denomina eficácia potencial, aspecto que, observe-se, independe da vigência ou não da norma, atributo este que concerne ao tempo em que ela, norma, pertenceu ao sistema jurídico normativo positivo. **Se válida ou não** (se validamente ingressou no sistema jurídico), já é questionamento a ser apreciado pelo judiciário e, mesmo assim, para que a tutela beneficie o contribuinte (1) deve ele ser parte interessada na contenda judicial ou, se não, (2) deve referida tutela emanar, em última análise, do STF, segundo os termos do Decreto nº 2.346/97, com os excertos antes transcritos.

20. Pesa sobre toda norma jurídica a presunção de constitucionalidade. Admite-se, de início, sua validade técnico-jurídica (ou validade formal), respeitante (1) à legitimidade constitucional do órgão deflagrador da nomogênese, (2) à observância dos trâmites procedimentais constitucionalmente previstos para tanto, e (3) à conformação material do que vai preceituado na norma jurídica em relação ao texto constitucional (vide in REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. Ed. Saraiva, 24ª Edição, 1999, págs. 105 e ss).

21. Na lição de José Afonso da Silva (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 12ª edição, Ed. Malheiros, São Paulo, pág. 56):

Milita presunção de validade constitucional em favor de leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incide o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição. (destacou-se)

22. O contribuinte defende, ainda, a razoabilidade das remunerações conferidas a seus dirigentes. Quanto a isto, note-se, não se trata de julgar a razoabilidade ou não da remuneração. O fato é que ela existiu. Não se controverte sobre isso. E é justamente pela sua existência, pura e simples, que se teve e se tem por contrariada a Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a". Desse comando, a fiscalização não pôde se afastar, e nem, e muito menos, este colegiado, em função de tudo quanto antes expandido.

23. Por fim e fundamentalmente vinculado à questão da alegada razoabilidade das remunerações conferidas aos dirigentes, o contribuinte pondera que seria possível, no âmbito do processo administrativo-fiscal, sem qualquer traço que revele um juízo acerca da constitucionalidade e/ou legalidade do comando legal em disputa, a adoção de interpretação conforme a Constituição.

24. O contribuinte maneja instrumento próprio dos princípios de aplicação da Constituição, que não se confunde, diga-se logo, com os princípios constitucionais. Esses últimos (como, por exemplo, o princípio da dignidade da pessoa humana, do Estado de Direito, da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

isonomia etc.) têm corpo (estão positivados ou decorrem daqueles que o são) e conteúdo axiológico (dotados de valor). Os primeiros (princípios de aplicação da Constituição), não. São, preciosos instrumentos, sem dúvida, mas, de toda forma, servíveis apenas como técnica interpretativa, como meio de concertar os princípios constitucionais entre si e com a legislação infraconstitucional.

25. Mas, muito bem, estava-se dizendo sobre princípios de aplicação da Constituição. Em particular, desfiou, o contribuinte, o princípio da interpretação conforme a Constituição, que Carlos Maximiliano, no já clássico *"Hermenêutica e Aplicação do Direito"*, assim expõe:

Entre duas exegeses possíveis, prefere-se a que não infirma o ato de autoridade (1). Oportet ut res plus valeat quam pereat.

Os Tribunais só declaram a inconstitucionalidade de leis quando esta é evidente, não deixa margem à séria objeção em contrário. Portanto, se, entre duas interpretações mais ou menos defensáveis, entre duas correntes de idéias apoiadas por juristas de valor, o Congresso adotou uma, o seu ato prevalece. A bem da harmonia e do mútuo respeito que devem reinar entre os poderes federais (ou estaduais), o Judiciário só faz uso de sua prerrogativa quando o Congresso viola claramente ou deixa de aplicar o estatuto básico, e não quando opta apenas por determinada interpretação não de todo desarrazoada (2). (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. pp. 307/308).

26. Em outras palavras, se o dispositivo infraconstitucional suporta mais de uma interpretação razoável, deve-se optar por aquela que o aproveita, e não por aquela que o expurgaria do ordenamento jurídico. A essa mecânica costuma-se nomeá-la por princípio de interpretação conforme a Constituição (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 171).

27. Ora, pela exposição da idéia e do propósito, o princípio da interpretação conforme a Constituição opera, não há dúvidas, como instrumento de controle da constitucionalidade da lei e mais atos normativos. É o Judiciário que afirmará uma interpretação, e, automaticamente, infirmará todas as outras possíveis. É o Judiciário que avalizará a interpretação do contribuinte, excluindo, veja-se bem, não a da Secretaria de Receita Federal, senão a opção do Legislador, que, na função que lhe é própria, elegeu como fator descaracterizador da imunidade das instituições de educação e/ou assistência social, a **remuneração** de seus dirigentes. Por que é que a Administração Tributária não daria conseqüência à **palavra do legislador**? Qual é a séria dúvida que inquina a interpretação restritiva, é verdade, mas que, de toda forma, ainda não afastada por aquele com competência bastante para fazê-lo. E, registre-se, o Judiciário foi, nesse particular caso, instado a dizer, ainda que cautelarmente, sobre a validade técnico-jurídica (validade formal) da alínea "a", § 2º, art. 12, da Lei nº 9.532/97, e não o fez.

28. Em resumo, o princípio de aplicação da Constituição manejado pelo contribuinte (princípio de interpretação conforme a Constituição) não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

pode ter lugar no processo administrativo-fiscal, tal e qual as alegações de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade dos comandos normativos fundantes dos atos de lançamento tributário. Ainda que se tenha por razoável a remuneração conferida aos dirigentes, o fato é que remuneração houve, que é o que basta para a incidência da Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a".

29. De tudo quanto dito, formal e materialmente perfeita deu-se a suspensão do gozo de imunidade como procedida no Ato Declaratório nº 10830/GAB/15/2001.

30. Passa-se, agora, à análise das impugnações ofertadas nos processos administrativo-fiscais autuados sob os nºs 10830.003140/2002-91 (IRPJ) e 10830.003141/2002-35 (CSLL).

Da impugnação ao auto de IRPJ.

31. O contribuinte, na impugnação ao auto de infração de IRPJ, como dito no Relatório, reafirma seu entendimento de que a Administração Tributária deveria conferir uma interpretação conforme a Constituição e ao CTN à Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a". É dizer, aproveitando-se o dispositivo legal em disputa, Constituição e CTN estariam a indicar o redimensionamento da compreensão e extensão do termo "remuneração" ali consignado. Assim seria de sorte a se excluir a imunidade somente no caso em que a "remuneração" percebida por qualquer dirigente da entidade compreendesse pagamento, em contraprestação, fora da normalidade, excessivo, que chegasse a caracterizar verdadeira distribuição disfarçada de lucros. A par disso, pugnou o contribuinte ainda pelo reconhecimento, em nenhum momento vergastado pela fiscalização, da razoabilidade da remuneração que é afetada a seus dirigentes. Ao fim, questiona a constitucionalidade e/ou legalidade da taxa SELIC para efeito de cálculo dos juros moratórios.

32. Todos esses pontos já foram devidamente considerados e repudiados em parágrafos anteriores desse voto (8 a 30). A remissão àqueles é de rigor e oportuna.

33. Mantido, portanto, o auto de infração respeitante ao IRPJ.

Da impugnação ao auto de CSLL.

34. Quanto à impugnação colacionada contra o auto de infração de CSLL, o contribuinte repete as alegações apresentadas na impugnação ao auto de infração de IRPJ. Como já se disse, os questionamentos assim levantados já foram alvo de consideração suficiente em parágrafos anteriores desse voto (8 a 30). É obséquio que se remeta àqueles.

35. Entretanto, acresce o contribuinte, no tocante à CSLL, que gozaria da isenção conferida pela Lei nº 9.532/97, art. 15, § 1º. A corroborar tal assertiva, estaria o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 17, de 30 de Novembro de 1990, vazado nos termos seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

"O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições [...], declara:

Em caráter normativo, [...], que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos."

36. Sem excogitar do mérito e da circunstância do Ato Declaratório Normativo mencionado, basta observar que à data da ocorrência dos fatos geradores (períodos de apuração de 1º e 2º trimestres de 1998, 1º e 4º trimestres de 1999, e 1º trimestre de 2000), o regramento para a concessão da isenção é dado pela Lei nº 9.532/97, que em seu art. 15, § 3º assinala: *"As instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas a a e e § 3º e dos arts. 13 e 14. (destacou-se)."*

37. Despiciendo dizer que toda a discussão anterior torna a exsurgir. É dizer, também a isenção é condicionada à imperiosidade de que a instituição de educação e/ou assistência social não remunere seus dirigentes. Mais uma vez, é fato incontroverso a indigitada remuneração. De conseqüência, é necessário o não reconhecimento da isenção pleiteada.

38. Por derradeiro, o contribuinte pugna pela aplicação da Lei nº 9.718/98, art. 8º. Isto é, na hipótese de remanescerem íntegros tanto o auto de infração respeitante à Cofins, como aquele referente à CSLL, que se lhe confira a possibilidade de ver compensado o que devido a título de CSLL em até 1/3 do que devido a título de Cofins.

39. Assim dita a Lei nº 9.718/98, art. 8º, no que interessa:

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

§ 1º A pessoa jurídica poderá compensar, com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL devida em cada período de apuração trimestral ou anual, até um terço da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo. (destacou-se).

40. Por evidente que não se tem, aqui, *"Cofins efetivamente paga"*, mesmo porque esse parâmetro, para efeito da compensação pleiteada, foi objeto de auto de infração, vinculado ao processo administrativo-fiscal autuado sob nº 10830.003142/2002-80. Mais ainda, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 06, de 29/01/99, art. 10, *"Em qualquer hipótese, somente será passível de compensação as parcelas correspondentes a COFINS pagas até a data do pagamento da CSLL."*

41. Mantido, portanto, o auto de infração respeitante à CSLL."

O RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte foi regularmente notificada do julgamento de primeira instância, em 31/07/2003, conforme recibo de fls. 1.010. Insatisfeita com o referido julgado, que manteve integralmente a exigência, interpôs, em 29/08/2003, com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, recurso voluntário a este Colegiado, conforme petição e documentos de fls. 1.015/1.076. Anexou, para fins de prosseguimento do Recurso, de acordo com os parágrafos 2º a 4º do artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 2002, e os artigos 2º a 6º da Instrução Normativa SRF nº 264, de 2002, o formulário "Relação de Bens e Direitos Para Arrolamento" e documentos, conforme constam dos autos, fls. 1.015, 1.034/1.044 e 1.073/1.075. A Delegacia da Receita Federal da jurisdição da autuada, Campinas-SP, após anexar documentos relativos às providências de averbação do arrolamento de bens e direitos junto ao 1º Cartório de Registro de Imóveis e Anexos de Campinas/SP, fls. 1.077/1.078, encaminhou o presente processo ao Primeiro Conselho de Contribuintes, para julgamento, fls. 1.079.

A autuada repete no Recurso Voluntário as alegações apresentadas na Impugnação, as quais encontram-se resumidas no Relatório do julgamento de primeira instância, fls. 996/998, e acrescenta, em síntese:

Nos termos da decisão recorrida, o simples fato de haver remuneração aos seus diretores, independentemente da natureza de tal remuneração, já seria o suficiente para ensejar a aplicação do art. 12, § 2º, da Lei nº 9.532/97.

A 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes proferiu julgamento, através do Acórdão nº 101-93.916, no sentido de que o pagamento regular de salários e outros benefícios a diretores não caracteriza distribuição de lucros ou rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus administradores, mesmo nos casos em que o Fisco considere excessivas tais remunerações.

O argumento apresentado na impugnação de que os membros da diretoria exercem também funções de orientação pedagógica, ensino, administração dos colégios, tesouraria e contabilidade, não foi sequer apreciado pela Delegacia de Julgamento, revelando-se a decisão recorrida completamente omissa quanto a esse aspecto.

O auto de infração tem como único fundamento uma visão distorcida do referido art. 12, § 2º, da Lei nº 9.532/97, visão essa adotada pela decisão recorrida.

Com respaldo no Acórdão CSRF/01-03.620, alega que, mesmo que a interpretação do comando legal em disputa implicasse em um juízo acerca da sua constitucionalidade e legalidade, é importante salientar que, ao contrário do que foi aduzido na decisão ora recorrida, o Tribunal Administrativo tem sim competência para analisar se determinada Lei está, ou não, obedecendo aos ditames constitucionais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35

Acórdão nº : 103-21.914

Também no que diz respeito à utilização da Taxa Selic para cômputo de juros moratórios de débitos fiscais, o Tribunal Administrativo tem competência para analisar a sua constitucionalidade e sua legalidade, considerando o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, acima mencionado (Acórdão CSRF/01-03.620).

No final, requer o cancelamento da exigência. E, também, da mesma forma que na impugnação, solicita que, caso, apenas por hipótese, entenda-se ser devido qualquer tributo pela recorrente, deve então ser afastada a Taxa SELIC como índice de atualização do valor devido, garantido-se, ainda, o direito da recorrente compensar a CSLL com até 1/3 da COFINS que lhe venha a ser cobrada.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Acórdão nº : 103-21.914

VOTO

Conselheiro MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, Relator.

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Houve arrolamento de bens à vista do que constam dos autos, fls. 1.015, 1.034/1.044 e 1.073/1.079. Conheço, portanto, do recurso.

Conforme descrito no relatório, o lançamento de ofício de que trata o presente processo, fls. 10/15, foi efetuado em decorrência da constatação de "irregularidade quanto à observância dos requisitos legais para o gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988".

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, anexo ao Auto de Infração, fls. 16/17, "a partir de 01/01/1998, os requisitos para que a instituição de educação possa usufruir a imunidade são regidos pelo artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997". Em seguida, transcreve o aludido artigo 12, *caput* e § 2º, letra "a", da Lei nº 9.532/97, e o artigo 4º, *caput*, e parágrafos 1º e 3º, da Instrução Normativa SRF nº 113, de 21/09/1998.

Nos termos da legislação acima mencionada, artigo 12, § 2º, letra "a", da Lei nº 9.532, de 1997, e artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 113, de 1998, para o gozo da imunidade, as instituições de educação não podem remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. E, também, de acordo com o § 3º do citado artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 113/98, a instituição que atribuir remuneração, a qualquer título, a seus dirigentes por qualquer espécie de serviços prestados, inclusive quando não relacionados com a função ou o cargo de direção, infringe o disposto no *caput*, sujeitando-se à suspensão do gozo da imunidade.

Consoante, ainda, o citado Termo de Verificação Fiscal, anexo ao Auto de Infração, fls. 17, durante os anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, a referida instituição de educação remunerou todos os componentes da Diretoria/Conselho de

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Acórdão nº : 103-21.914

Administração. E, que, diante do exposto, após os procedimentos estabelecidos no artigo 14 da citada Lei nº 9.532, de 1997, c/c o artigo 32, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, foi emitido Ato Declaratório, pela Delegada da Receita Federal em Campinas, suspendendo a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal de 1988, no período de 01/01/1998 a 31/12/2000, com fundamento nos artigos 12, § 2º, alínea "a", 13, e 14 da Lei nº 9.532/97; art. 32 da Lei nº 9.430/96; e artigos 14 e 15 da Instrução Normativa SRF nº 113/98.

Em resumo, conforme explanado acima, o lançamento de ofício de que trata o presente processo decorreu do fato da referida instituição de educação ter remunerado os componentes da sua Diretoria/Conselho de Administração, tendo sido considerado pela autoridade fiscal, com respaldo no artigo 12, § 2º, letra "a", da Lei nº 9.532, de 1997, como irregularidade sujeita à suspensão do gozo da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal de 1988, e à tributação dos resultados da pessoa jurídica.

No julgamento de primeira instância foi mantido o lançamento. Dispõe o julgado de primeira instância que, "obsta o gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, a remuneração conferida aos dirigentes de entidade que se crê imune, isto independentemente da justeza e adequação da indigitada remuneração. O comando da Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a", é expresso neste sentido". Dispõe, ainda, referindo-se à razoabilidade das remunerações conferidas aos dirigentes, defendida pela impugnante, que "quanto a isto, note-se, não se trata de julgar a razoabilidade ou não da remuneração. O fato é que ela existiu. Não se controverte sobre isso. E é justamente pela sua existência, pura e simples, que se teve e se tem por contrariada a Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º, alínea "a". Desse comando, a fiscalização não pôde se afastar, e nem, e muito menos, este colegiado, em função de tudo quanto antes expendido".

Consultando a legislação tributária aplicável à matéria recorrida, além da referida Lei nº 9.532, de 1997, considero imprescindível a análise dos seguintes dispositivos legais:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Acórdão nº : 103-21.914

1. Constituição Federal de 1988,
Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional:

1.1 – Seção I – Dos Princípios Gerais,

- artigo 146, inciso II, que estabelece que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

1.2 – Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar,

- artigo 150, inciso VI, alínea “c”, que dispõe que é vedado à União instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

2. Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 1966,
Capítulo II – Limitações da Competência Tributária:

2.1 – Seção I,

- artigo 9º, inciso IV, letra “c”, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que determina que é vedado à União cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

2.2 – Seção II,

- artigo 14, inciso I, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que prevê que o disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. Anteriormente à LC nº 104, de 2001, estabelecia: não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado.

Os incisos II e III do mesmo art. 14 estabelecem os demais requisitos a serem observados pelas aludidas entidades: aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (II), e manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (III);

Analisando os aludidos dispositivos legais, entendo que o Código Tributário Nacional está atendendo plenamente ao que estabelece o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988, ou seja, está regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar, através do artigo 9º, inciso IV, letra “c”, que dispõe sobre a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, e do artigo 14, que estabelece os requisitos a serem observados para o gozo da referida imunidade. E, também, cumpre observar que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal com eficácia de lei complementar e a redação atual dos referidos dispositivos, artigos 9º, inciso IV, letra “c”, e 14, inciso I, têm como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Acórdão nº : 103-21.914

matriz legal a Lei Complementar nº 104, de 2001, exatamente como determina o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, de que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Destarte, de conformidade com o disposto no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001, para o gozo da imunidade constitucional prevista no artigo 150, inciso IV, letra "c", as instituições de educação não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (ou a título de lucro ou participação no resultado, segundo a redação anterior à referida LC nº 104 de 2001).

Da análise dos autos, verifica-se que os procedimentos fiscais, segundo o Termo de Verificação Fiscal, anexo ao Auto de Infração, fls. 16/17, restringiram-se a apontar que, durante os anos-calendário de 1998, 1999 e 2000 a referida instituição de educação remunerou todos os componentes da Diretoria/Conselho de Administração, conforme consta nas DIRF apresentadas à Receita Federal e que além das DIRF tais pagamentos foram comprovados através da verificação na folha de pagamento da entidade, em 26/07/2001.

No recurso a recorrente confirmou ter efetuado os referidos pagamentos, alegando que os membros da diretoria são remunerados pela efetiva prestação de serviços, estando inclusive sujeitos à marcação de livro ponto como os demais empregados da escola, fls. 1.023. Alega, também, que as diretoras foram remuneradas com bastante parcimônia e de acordo com o nível de remuneração praticado no mercado para funções de igual competência e responsabilidade, fls. 1.023. Alega, ainda, que, os membros da diretoria exercem também funções de orientação pedagógica, ensino, administração dos colégios, tesouraria e contabilidade, fls. 1.027. E, junta aos autos cópias de recibos, folhas de pagamentos, folhas de pontos, relação de carga horária semanal etc.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Acórdão nº : 103-21.914

Entendo que os documentos e informações juntados aos autos pela autoridade fiscal e pela recorrente comprovam ter havido pagamento regular de salários aos componentes da Diretoria/Conselho de Administração. E, este fato não configura infração ao disposto no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional.

E, não há prova nos autos de que a autoridade fiscal tenha se aprofundado nos exames para verificar se os valores dos referidos pagamentos estão compatíveis com os de mercado, se os serviços foram efetivamente prestados ou, ainda, se os mesmos caracterizam distribuição disfarçada do patrimônio ou das rendas da pessoa jurídica, nos termos do referido artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Ademais disso, cumpre assinalar que, divergem também do entendimento consubstanciado no julgamento recorrido, os Acórdãos da 1ª e 7ª Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes, respectivamente, nº 101-93.916, mencionado pela recorrente, e nº 107-07.340, cujas ementas transcrevo abaixo:

Acórdão nº 101-93.916

"INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - As instituições de educação podem ter a imunidade tributária suspensa nos precisos termos do parágrafo 1º, do artigo 14, do Código Tributário Nacional, por descumprimento dos incisos I e II, do mesmo artigo. Porém, o pagamento regular de salários e outros benefícios aos diretores, não caracteriza a distribuição de lucros ou rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus administradores, por terem sido considerados excessivos".

Acórdão nº 107-07.340

"IRPJ - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - As mantenedoras de estabelecimentos de ensino podem ter a imunidade tributária suspensa nos precisos termos do parágrafo 1º, do artigo 14, do Código Tributário Nacional, por descumprimento do inciso I do mesmo artigo. Porém, o pagamento regular de salários e outras rubricas trabalhistas, em retribuição de serviços prestados ao estabelecimento mantido, não caracteriza, por si só, desobediência ao comando legal, exceto quando a fiscalização provar que a situação assim apresentada configura distribuição simulada de resultados, o que não foi sequer aventado nos autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.003141/2002-35
Acórdão nº : 103-21.914

CSLL - SUSPENSÃO DA ISENÇÃO - Não é suficiente para se considerar desatendido o disposto no § 2º do art. 12 da lei nº 9.532/97 o regular pagamento de salários aos dirigentes da mantenedora em retribuição a serviços prestados na entidade mantida, quando a fiscalização não provar que a situação apresentada configura distribuição simulada de resultados, o que não foi sequer aventado nos autos.”

Ante todo o exposto, oriento o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, 13 de abril de 2005.


MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA