



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.724057/2018-48
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.951 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2024
Recorrentes FUNDAÇÃO ASSIS GURGACZ
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

IMUNIDADE. ARTIGO 12 DA LEI Nº 9.532/1997. REQUISITOS LEGAIS.

A remuneração de dirigentes, direta ou indireta, dá ensejo à suspensão da imunidade de entidade amparada pelo artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal e de isenções previstas nas legislações do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, quando não atendidos os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN e no art. 12 da Lei nº 9.532/97.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

APURAÇÃO. TRIMESTRAL

Ficando a entidade, em decorrência da suspensão da imunidade, sujeita às regras gerais de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, é cabível a incidência dos tributos de acordo com a base de cálculo apurada trimestralmente, eis que esta é a regra geral, não havendo fundamento legal que condicione a escolha da forma de apuração à prévia consulta à Contribuinte objeto do procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lísias. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso de ofício, devendo os autos retornarem à DRJ/Belém para que aprecie o mérito das impugnações apresentadas pela Contribuinte e pelos apontados como responsáveis solidários pelo crédito tributário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (presidente). Ausente momentaneamente o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza.

Relatório

Trata-se de julgamento de recurso voluntário (v. e-fls. 2.555/2.613) e de recurso de ofício interpostos em face do acórdão nº 01-36.958 - 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – DRJ/BEL (v. e-fls. 2.427/2.549), que julgou parcialmente procedente as impugnações da Recorrente e dos apontados como responsáveis solidários (v. e-fls. 1.121/1.186; 1.470/1.572; 1.584/1.691; 1.823/1.933; 1.940/2.049; 2.061/2.171; 2.191/2.301; 2.308/2.415). Por bem refletir os fatos que envolvem o presente processo, reproduzo abaixo o Relatório da decisão recorrida:

Do Procedimento Fiscal

Contra a contribuinte acima qualificada foi emitido o Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/CVL/PR nº 30, de 05 de setembro de 2018 (fls. 1106/1107), que suspendeu o gozo de imunidade e de isenções tributárias no período de 01/01/2013 a 31/12/2016, relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em razão do descumprimento dos requisitos legais para sua fruição.

2. Afastados os benefícios da imunidade e das isenções, restaram inadimplidos tributos devidos e não recolhidos no período abrangido pela suspensão. Portanto, mediante os Autos de Infração de fls. 1277/1430, lavrados em 17/10/2018, intimou-se os sujeitos passivos ali identificados a extinguir créditos tributários relativos ao imposto e às contribuições abaixo discriminados, já incluídos encargos de multa de ofício de 150% e de juros moratórios, atinentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2013, 2014, 2015 e 2016, assim distribuídos:

em REAIS

Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	61.733.381,64
Contribuição Social s/ o Lucro Líquido.....	22.298.048,22
Contribuição para o PIS/Pasep.....	6.951.016,82
Contribuição p/ o Financ. da Seguridade Social.....	45.934.789,56
Total do Crédito Tributário.....	136.917.236,24

3. Nessas peças impositivas foram arrolados como sujeitos passivos, na condição de responsáveis solidários por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, ASSIS GURGACZ, CPF nº 005.858.319-04, NAIR VENTORIN GURGACZ, CPF nº 368.545.309-20, JAQUELINE APARECIDA GURGACZ FERREIRA, CPF nº 603.093.859- 20, e JOSÉ ANTONIO FERREIRA, CPF nº 405.107.199-53, com base no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

3.1. Também foram indicados como sujeitos passivos, na condição de responsáveis solidários de fato, HOSPITAL SÃO LUCAS DE CASCAVEL LTDA, CNPJ nº 76.080.027/0001-01, ASGEL - ASSIS GURGACZ EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ nº 04.238.704/0001-58, e EUCATUR - EMPRESA UNIÃO CASCAVEL DE TRANSPORTES E TURISMO LTDA, CNPJ nº 76.080.738/0001-78, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

4. A infração apurada relativa ao IRPJ (com o respectivo enquadramento legal) – a qual ocasionou, também, insuficiência de recolhimento das contribuições decorrentes em referência – está assim descrita no lançamento de ofício correspondente:

**“RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS
INFRAÇÃO: RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO
DECLARADAS**

Tendo em vista a suspensão da imunidade e das isenções operadas por conta da publicação do Ato Declaratório Executivo nº 30, de 05/09/2018, publicado no Diário Oficial da União de 13/09/2018, apurou-se o montante dos tributos devidos, cuja descrição dos fatos e fundamentos jurídicos que amparam este Auto de Infração constam do Termo de Verificação Fiscal juntado neste processo.

O resumo dos lançamentos segue abaixo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2016: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Art. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99”

Da Notificação Fiscal de Suspensão da Imunidade e das Isenções

5. Os autores do feito noticiam que, em procedimento de auditoria iniciado em 10/11/2017, lavraram a Notificação Fiscal de fls. 673/734, por meio da qual a contribuinte foi cientificada em 12/07/2018 (fl. 736) da suspensão tanto da imunidade de que trata a alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988, como das isenções tributárias previstas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e na Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, no período de 01/01/2013 a 31/12/2016.

5.1. A motivação apontada pelo Fisco para suspender a imunidade e as isenções foi a falta de observância dos requisitos legais dispostos nos arts. 9º e 14 do CTN; no caput e nas alíneas “a” e “b” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997; e no art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 12 de setembro de 2013. No seguimento, transcrevem-se os excertos de interesse dessa Notificação Fiscal:

“(…)

2. INTRODUÇÃO

O sujeito passivo foi constituído em 03/10/1997 como fundação de direito privado sem fins lucrativos que tinha como objetivos, dentre outros, atuar nas áreas do Esporte, Lazer e Educação. A dotação de bens livres à época para a consecução de seus objetivos era composta do Lote nº 181-A da Gleba-Cascavel, com área de 12.501,68m², e um ônibus Volvo/B58 4x2, ano 1988, placas AGD-8705, conforme Escritura Pública colada às fls. 58 (arquivo “Item 01 - Estatuto Social.pdf”).

Está registrado perante o MEC (Ministério da Educação) com a natureza jurídica de fundação privada (fls. 145), não sendo detentor do CEBAS (Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social na Área de Educação).

O histórico da composição da diretoria da Fundação Assis Gurgacz (FAG), conforme consta nos cadastros junto a Receita Federal do Brasil (fls. 146 e 147), é o seguinte:

CPF	Nome	Qualificação	Data de ingresso	Data da retirada
368.545.309-20	NAIR VENTORIN GURGACZ	Presidente	31/10/1997	-
005.858.319-04	ASSIS GURGACZ	Presidente	21/10/1997	02/04/2012
603.093.509-72	ALGACIR MARCOS GURGACZ	Diretor	21/10/1997	02/04/2012
787.523.379-87	ASSIS MARCOS GURGACZ	Diretor	21/10/1997	02/04/2012

Neste ponto, cabe esclarecer que Nair Ventorin Gurgacz é esposa de Assis Gurgacz. Já Algacir Marcos Gurgacz e Assis Marcos Gurgacz são filhos do referido casal (fls. 148).

3. RELEVÂNCIA TRIBUTÁRIA

O sujeito passivo se declara como entidade imune, tal como consta das ECF - Escrituração Contábil Fiscal e DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica entregues eletronicamente, cuja relação consta às fls. 149. Resta frisar que se trata de imunidade não-autoaplicável, que para sua fruição depende do cumprimento das exigências previstas em lei, conforme art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988.

Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal, consta apenas recolhimentos a título de IRRF e PIS/Pasep sobre a folha de pagamentos (fls. 150 a 161).

O montante do faturamento declarado na contabilidade e da massa salarial confessada em GFIP, assim como a quantidade média de colaboradores para o período sob análise é o resumido abaixo:

	2013	2014	2015	2016
Faturamento - R\$	105.026.551,01	130.698.304,33	151.733.348,85	150.224.940,24
Massa salarial (GFIP) - R\$	21.470.286,42	25.362.217,01	29.340.472,38	33.366.299,34
Quantidade média de empregados	858,25	946,82	1.008,07	1.029,16

3.1. Precedentes:

A FAG não possui CEBAS. O motivo para não ter obtido a renovação da certificação do CEBAS consta da Portaria nº 6 do MEC, de 12/01/2012, publicada no Diário Oficial da União em 13/01/2012 (fls. 162 a 164), tendo em vista o descumprimento do §2º do art. 5º do Decreto nº 2.536/1998 (ausência de auditoria por auditores independentes das demonstrações contábeis apresentadas); do art. 11, inciso I, da Lei nº 11.096/2005 (oferecer 20%, em gratuidade, de sua receita anual efetivamente recebida); e dos §§4º e 5º do art. 3º da Resolução CNAS nº 177/2000, e §§ 4º, 11 e 12 do art. 3º do Decreto nº 2.536/1998 (comprovação de atendimento decorrente de convênio firmado com o SUS em percentual igual ou superior a 60% de sua capacidade), para a área da saúde.

3.2. Planejamento tributário abusivo:

Pesquisas preliminares apontaram que o sujeito passivo faz parte de um grupo econômico que se utilizou de uma das empresas do conglomerado (a ASGEL - Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda. - CNPJ 04.238.704/0001-58) para operar distribuição

de rendas de forma indireta. As atividades desempenhadas pelo grupo como um todo vertem seus resultados para os seus sócios e controladores que inclusive são casados, Nair Ventorin Gurgacz e Assis Gurgacz. Os filhos e alguns parentes mantêm ou já tiveram relação com a Fundação Assis Gurgacz, ocupando funções remuneradas dentro da instituição, mesmo que a legislação vedasse tal conduta para as fundações privadas.

Dessa forma, promoveu-se diligências e verificações em algumas das empresas do grupo para verificar as condições de funcionamento e sua eventual ligação com a FAG. Cópia do relatório das referidas diligências consta às fls. 81 a 95, sendo que as entidades que foram objeto da verificação in loco são as seguintes:

- ASGEL - Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda. - CNPJ 04.238.704/0001-58

Quadro societário (situação atual):

CPF/CNPJ	Nome	Qualificação	Data de ingresso	Data da retirada
368.545.309-20	NAIR VENTORIN GURGACZ	Sócio-administrador	08/02/2001	-
005.858.319-04	ASSIS GURGACZ	Sócio	08/02/2001	-

- Canal 21 Comunicações do Paraná Ltda. - CNPJ 03.372.546/0001-61

Quadro societário (situação atual):

CPF/CNPJ	Nome	Qualificação	Data de ingresso	Data da retirada
005.858.319-04	ASSIS GURGACZ	Sócio-administrador	14/10/2010	-
04.238.704/0001-58	ASGEL-ASSIS GURGACZ EMPREEND. LTDA	Sócio	14/10/2010	-
335.886.199-68	EDSON JANKE	Sócio gerente	31/08/1999	10/05/2004
324.599.989-53	JORGE LUIZ FERNANDES GUIRADO	Sócio-administrador	31/08/1999	14/10/2010
275.024.499-49	AMILTON LUSTOSA DOS SANTOS	Sócio-administrador	31/05/2000	14/10/2010

- Fundação Canal 20 - CNPJ 04.083.151/0001-01

Quadro societário (situação atual):

CPF/CNPJ	Nome	Qualificação	Data de ingresso	Data da retirada
324.599.989-53	JORGE LUIZ FERNANDES GUIRADO	Presidente	05/10/2000	-
275.024.499-49	AMILTON LUSTOSA DOS SANTOS	Secretário	05/10/2000	-
408.378.319-20	NELSON PEREIRA	Tesoureiro	05/10/2000	-

- Master Vídeo Produção Ltda. - CNPJ 06.106.720/0001-12

Quadro societário (situação atual):

CPF/CNPJ	Nome	Qualificação	Data de ingresso	Data da retirada
368.545.309-20	NAIR VENTORIN GURGACZ	Sócio	26/03/2013	-
04.238.704/0001-58	ASGEL-ASSIS GURGACZ EMPREEND. LTDA	Sócio	26/03/2013	-
072.831.049-09	ALINE GURGACZ FERREIRA MENEGHEL	Administrador	18/01/2018	-

Como será melhor explanado adiante, houve constatações envolvendo outras empresas do grupo, abaixo listadas:

- Hospital São Lucas de Cascavel Ltda. - CNPJ 76.080.027/0001-01

Quadro societário (situação atual):

CPF/CNPJ	Nome	Qualificação	Data de ingresso	Data da retirada
368.545.309-20	NAIR VENTORTN GURGACZ	Sócio-administrador	02/07/2012	-
04.238.704/0001-58	ASGEL-ASSIS GURGACZ EMPREEND. LTDA	Sócio	15/07/2008	-
603.093.859-20	JAQUELINE APARECIDA GURGACZ FERREIRA	Administrador	02/07/2012	-
005.858.319-04	ASSIS GURGACZ	Sócio-administrador	08/09/2009	02/07/2012

- EUCATUR - Empresa União Cascavel de Transportes e Turismo Ltda. - CNPJ 76.080.738/0001-78

Quadro societário (situação atual):

CPF/CNPJ	Nome	Qualificação	Data de ingresso	Data da retirada
368.545.309-20	NAIR VENTORIN GURGACZ	Sócio-administrador	13/09/1976	-
005.858.319-04	ASSIS GURGACZ	Sócio	08/05/1970	-
06.787.110/0001-21	UNEP TRANSPORTES LTDA	Sócio	03/12/2004	-

O resumo das constatações provenientes da diligência realizada em 24/04/2018 é o que segue abaixo:

-ASGEL-Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda.:

Comparecemos ao endereço declarado nos registros da RFB como sendo o da matriz da empresa (Avenida Brasil, nº 11600, bairro Santa Cruz, Cascavel/PR, vide fls. 165 e 166). Vale ressaltar que o contribuinte informou não haver filiais. No mesmo endereço de funcionamento da ASGEL também consta como sendo o local da matriz da firma Master Vídeo Produção Ltda.

O local resume-se a uma pequena casa de madeira, e lá encontramos um único colaborador da ASGEL que informou funcionar ali o plantão de vendas do loteamento FAG. Disse que o restante da estrutura da ASGEL encontra-se instalada nas dependências da FAG, endereço Avenida das Torres, nº 500. Pudemos observar diversos mobiliários com os adesivos da FAG sendo utilizados pela ASGEL. No terreno também existe um outdoor em que consta propaganda dos cursos ofertados pela FAG. Questionado quanto ao local de funcionamento da Master Vídeo Produção Ltda., o empregado da ASGEL disse que esta funcionava também na FAG.

Nos encaminhamos ao local de funcionamento da FAG (Avenida das Torres, nº 500) e lá encontramos um galpão onde se encontrava toda a estrutura administrativa e operacional da ASGEL.

José Antônio Ferreira, portador do CPF 405.107.199-53, se apresentou como responsável pela ASGEL e nos mostrou as dependências da empresa.

Durante a diligência na FAG encontramos duas motos de placas AJQ-3900 e AZS-3900 de propriedade da ASGEL (conforme Sistema RENAVAM juntado às fls. 167 a 176) mas adesivadas com o nome e símbolo, respectivamente, da FAG e do Hospital São Lucas.

Constatações da auditoria: encontramos veículos (no caso, duas motos) da ASGEL sendo utilizadas por outras empresas do grupo, sem que nenhuma explicação fosse dada de imediato. No depósito da ASGEL também encontramos diversos mobiliários da FAG e da Fundação Canal 20 (que se utiliza do acrônimo "CATVE"), porém fomos impedidos de efetuar registro fotográfico por conta de protesto promovido pelo advogado constituído pela FAG que acompanhava a diligência. Não foi identificada segregação do consumo de energia elétrica e água das dependências da ASGEL em relação ao restante do complexo da FAG (faltam medidores individualizados de luz e água), o que denota que é a FAG quem arca com estas despesas.

A ASGEL mantém ainda diversas operações de empréstimo de numerário entre várias empresas do grupo Gurgacz, dentre elas a Master Vídeo Produção Ltda. e a Canal 21 Comunicações do Paraná Ltda., tal como consta das planilhas juntadas às fls. 177.

As fotos tiradas do local seguem anexas às fls. 95.

- Master Vídeo Produção Ltda:

Fomos ao local indicado pela empresa como sendo o da sua matriz (Avenida Brasil, nº 11600, bairro Santa Cruz, Cascavel/PR), que também informou não existir filiais (fls. 178 a 180). No endereço encontramos uma pequena casa de madeira.

O único funcionário no local era um empregado da ASGEL, responsável pelo plantão de vendas do loteamento FAG. Disse que a Master Vídeo Produção Ltda. funcionava nas dependências da FAG.

Nas dependências da FAG ninguém soube informar onde funcionava a Master Vídeo Produção Ltda. Jorge Guirado, presidente da Fundação Canal 20 (reconhecida pelo acrônimo de CATVE), disse que conhecia os funcionários da Master Vídeo, mas que estes seriam itinerantes, todos envolvidos em trabalhos externos.

Constatações da auditoria: a Master Vídeo Produção Ltda. não foi encontrada durante a diligência levada a cabo em 24/04/2018, mas formalmente existe. Dispõe de

movimentação bancária e tem um quadro de funcionários superior a 30 colaboradores. Em sua contabilidade consta empréstimos recebidos das ASGEL.

As fotos tiradas do local seguem anexas às fls. 95.

- Canal 21 Comunicações do Paraná Ltda.:

Comparecemos ao endereço declarado nos registros da RFB como sendo o da matriz da empresa (Avenida Brasil, nº 5952, 2o andar, Centro, Cascavel/PR, vide fls. 181). O porteiro do prédio informou que a empresa se mudou em 2017 para a FAG.

Já na FAG, o Sr. Jorge Guirado disse que a firma Canal 21 só possui patrimônio, mas não faz geração de imagens. Relatou ainda desconhecer a existência de veículos pertencentes à Canal 21 Comunicações do Paraná Ltda. tampouco sobre os funcionários que nela labutam.

Constatações da auditoria: apesar de não ser encontrada durante a diligência feita em 24/04/2018, em termos formais a empresa existe, já que mantém movimentação financeira anual de quase vinte milhões de reais (planilha com o resumo às fls. 184), recebe empréstimos da ASGEL, emite notas fiscais e possui diversos veículos devidamente registrados junto ao DETRAN (fls. 182 e 183).

As fotos tiradas do local seguem anexas às fls. 95.

- Fundação Canal 20 (CATVE):

Nos dirigimos ao endereço declarado nos registros da RFB como sendo o da matriz da empresa (Avenida Brasil, nº 5952, 2o andar, Centro, Cascavel/PR, vide fls. 185). O porteiro do prédio informou que a empresa se mudou em 2017 para a FAG.

Já na FAG (Bloco 3), o Sr. Jorge Guirado, presidente da Fundação Canal 20, nos apresentou a entidade. Questionado sobre a inexistência de veículos próprios e como se dão os deslocamentos da emissora de TV para cobrir as notícias e eventos, disse que aluga os referidos veículos para executar tais atividades. Quanto ao uso das instalações, disse que paga aluguel à ASGEL pela utilização das dependências do prédio.

Constatações da auditoria: tal como será relatado no tópico relativo à FAG, encontramos na sala de Swith da CATVE diversos equipamentos adquiridos pela FAG (Spotware-M Serial Number 005460030011050; Signa Misturador de Sinal Serial Number 005460070011003; e Sportware-M Serial Number 005460010011049). Além disso, encontramos nas dependências da FAG um ônibus de placas NBJ-9434 de propriedade da FAG, conforme registro no RENAVAM (fls. 186 a 190), mas adesivado e identificado como sendo da CATVE. Não foi identificada segregação do consumo de energia elétrica e água das dependências da CATVE em relação ao restante do complexo da FAG (faltam medidores individualizados de luz e água), o que denota que é a FAG quem arca com estas despesas.

Indo além, apesar de não fornecerem maiores detalhes em relação a eventual ligação do Canal 21 com a Fundação Canal 20, consta na contabilidade da Fundação Canal 20 diversas operações de empréstimo entre as duas entidades, conforme planilha juntada às fls. 191.

As fotos tiradas do local seguem anexas às fls. 95.

- FAG (Fundação Assis Gurgacz):

Durante a diligência nas dependências da FAG, encontramos duas motos de placas AJQ-3900 e AZS-3900 de propriedade da ASGEL (conforme Sistema RENAVAM juntado às fls. 167 a 176) mas adesivadas com o nome e símbolo, respectivamente, da FAG e do Hospital São Lucas.

Encontramos ainda nas dependências da FAG um ônibus de placas NBJ-9434 de propriedade da FAG, conforme registro no RENAVAM (fls. 186 a 190), mas adesivado e identificado como sendo da CATVE. Ao seu lado também havia o ônibus de placas HCJ-1577 caracterizado com slogans e adesivos da FAG, porém consta no sistema RENAVAM como de propriedade da Transamazônia - Transportes da Amazônia -

CNPJ 01.095.177/0001-81 (arquivo “Onibus placa HCJ1577 da Transamazonia com propaganda da FAG.pdf” às fls. 95), outra empresa cujo sócio-administrador é Assis Gurgacz.

No que diz respeito à aquisição de equipamentos eletrônicos e hospitalares diversos (conforme Nfe de fls. 83 a 86), apurou-se que:

a) Spotware-M, Signa - aparelho misturador de sinais, e outros, conforme Nfe 2787, de 02/07/2015, emitida por Floripa Tecnologia, Indústria e Comércio Ltda - CNPJ 01.151.131/0001-32: encontrado na sala de Swith da CATVE (Spotware-M Serial Number 005460030011050; Signa Misturador de Sinal Serial Number 005460070011003; e Sportware-M Serial Number 005460010011049);

b) Aparelho de raios-X Aquilla Plus 300, conforme Nfe 8495, de 08/05/2014, emitida por Philips Medical Systems Ltda - CNPJ 58.295.213/0018-16; e sistema de ultrassom, conforme Nfe 7533, de 08/09/2016, emitida por GE Healthcare do Brasil Com. e Serv. p/ Equip. Med. Hospit. Ltda - CNPJ 00.029.372/0004-93: os representantes da FAG disseram que se encontravam no Hospital São Lucas, mediante contrato.

Cabe ressaltar que o Hospital São Lucas é sociedade empresária com fins lucrativos ligada à família Gurgacz, tendo como sócio a ASGEL e administradores Nair Ventorin Gurgacz e sua filha, Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira. Assis Gurgacz retirou-se da sociedade em 02/07/2012 (vide fls. 192 e 193).

Quanto às instalações da FAG, percebe-se que ela é a responsável por todo o complexo, o que inclui as empresas encontradas no seu interior (como a ASGEL e a Fundação Canal 20). Arca com a segurança (já que o serviço de vigilância e portaria é feito por pessoal uniformizado da Fundação), bem como os custos com energia elétrica e água, já que não foram encontrados medidores individualizados perante as outras entidades.

As fotos tiradas do local seguem anexas às fls. 95.

Por fim, procedemos a nova diligência em 11/06/2018, que teve por objetivo verificar o funcionamento das empresas Canal 21 Comunicações do Paraná Ltda. e Master Video Produção Ltda., haja vista que seus sócios administradores informaram, para ambas, como local de funcionamento, o endereço “Avenida da Torres, nº 500 - barracão, Santa Cruz. Cascavel/PR”, já que na diligência realizada em 24/04/2018 ninguém soube dar maiores detalhes sobre estas empresas. Seguem abaixo as constatações da auditoria:

- Canal 21 Comunicações do Paraná Ltda.:

Comparecemos ao local indicado tal como constante na resposta ao Termo de ultimção Fiscal nº 002 (fls. 194 a 197). A pessoa de José Antônio Ferreira apresentou procuração na qual figura como procurador da Canal 21 (vide relatório da diligência às fls. 198 a 201). Disse que responde pelas demandas da empresa, e nos mostrou um contêiner que armazena os equipamentos da firma. O material estava lacrado, identificado com a anotação “Canal 21” e, em alguns deles que estavam desembulhados, havia a inscrição “sucata”, indicando que se tratavam de objetos inservíveis.

- Master Vídeo Produção Ltda.:

Comparecemos ao local indicado tal como constante na resposta ao Termo de ultimção Fiscal nº 001 (fls. 202 a 207). A pessoa de José Antônio Ferreira apresentou procuração na qual figura como procurador da Master Video (vide relatório da diligência às fls. 208 a 210). Disse que responde pelas demandas da empresa e nos informou que os veículos e funcionários são itinerantes, sempre cobrindo eventos e realizando trabalhos fora da sede. Disse ainda que quaisquer problemas administrativos da Master Video são resolvidos por ele.

4. HISTÓRICO DA AÇÃO FISCAL

4.1. Intimações:

Para verificação do cumprimento das obrigações tributárias federais por parte do sujeito passivo e, sendo o caso, a constituição de ofício do crédito tributário em favor da Fazenda Federal, foi comandado procedimento de diligência, através do Registro de

Procedimento Fiscal - Diligência nº 09.1.03.00-2017-00252-2, posteriormente convertido no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 09.1.03.00-2018-00062-0.

Assim, a ação fiscal teve início em 10/11/2017 com a expedição do Termo de Intimação Fiscal nº 001 (fls. 02 a 07), de 08/11/2017, pelo qual o contribuinte foi intimado a apresentar, em síntese:

- 1 - Cópia do Ato Constitutivo da Fundação Assis Gurgacz, discriminando de forma clara quais os bens foram empregados na sua formação;
- 2 - Cópia do Estatuto da Fundação Assis Gurgacz vigente nos anos de 2013 a 2016;
- 3 - Cópia da matrícula do imóvel onde está assentada a Fundação Assis Gurgacz, emitida há menos de 30 dias;
- 4 - Discriminação das receitas escrituradas na EFD-Contribuições para o período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016 (esta é a redação dada pelo Termo de Intimação Fiscal nº 002);
- 5 - Esclarecer qual o parentesco entre os instituidores da FAG, notadamente Nair Vitorin Gurgacz e Assis Gurgacz, em relação a: Areosvaldo Antônio Ferreira; Jaqueline Gurgacz; Aline Gurgacz; Alexia Gurgacz; e Marieli Gurgacz;
- 6 - Cópia no formato PDF dos contratos de aluguel celebrados entre a FAG, seja como locadora ou locatária, para o período de 2013 a 2016;
- 7 - Cópia no formato PDF dos contratos de locação eventualmente celebrados entre a FAG e o Colégio FAG/COC, bem como em relação à Faculdade Dom Bosco - CNPJ 02.096.765/0001-00. Prestar ainda esclarecimentos adicionais quanto ao funcionamento destes estabelecimentos dentro das dependências da FAG;
- 8 - Apresentar, caso possua, a Certificação de Entidades de Assistência Social - CEBAS para o período de 2013 a 2016;
- 9 - Apresentar os cálculos relativos à Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas (POEB), conforme consta da Lei nº 11.096/2005 e Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013, bem como informar o lucro da exploração, tudo relativo ao período de 2013 a 2016.

O Termo de Intimação Fiscal nº 002 (fls. 08 e 09), de 21/11/2017, requisitou que o sujeito passivo apresentasse a discriminação das despesas para o período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016, uma vez que as EFD-Contribuições foram transmitidas sem considerar estas informações.

Já o Termo de Intimação Fiscal nº 003 (fls. 59 e 60), de 03/01/2018, requisitou a apresentação de cópia atualizada da matrícula do Lote nº 181-A, da Gleba-Cascavel, com área de 12.501,68m², constante da escritura pública de dotação da Fundação Assis Gurgacz, datada de 03/10/1997. Concedeu-se, ainda, dilação de 30 dias no prazo para apresentação das informações requisitadas no item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 001 e item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 002.

Por seu turno, o Termo de Intimação Fiscal nº 004 (fls. 67 e 68), de 29/01/2018, informou o contribuinte da continuidade da ação fiscal em curso, enquanto o Termo de Intimação Fiscal nº 005 (fls. 69 e 70), de 09/02/2018, concedeu nova dilação de 30 dias no prazo para apresentação das informações requisitadas no item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 001 e item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 002.

Por conta do Termo de Intimação Fiscal nº 006 (fls. 74 e 75), de 22/03/2018, o contribuinte foi cientificado da conversão do Registro de Procedimento Fiscal - Diligência nº 09.1.03.00-201700252-2 no Registro de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 09.1.03.00-2018-00062-0, além de mais uma dilação de 30 dias no prazo para apresentação das informações requisitadas no item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 001 e item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 002.

As respostas que contemplam os quesitos formulados no Termo de Intimação Fiscal n.º 001 até o Termo de Intimação Fiscal n.º 006, assim como algumas constatações desta auditoria em relação ao material apresentado, são as seguintes:

a) Na resposta formulada em 01/12/2017 (fls. 10 a 42):

- solicitou a dilação de prazo de 20 dias para o atendimento dos Termos de Intimação Fiscal n.º 001 e 002.

b) Na resposta apresentada em 22/12/2017 (fls. 43 a 58):

- quanto ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal n.º 001, apresentou cópia do Estatuto Social da FAG;

- quanto ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal n.º 001, apresentou cópia do Estatuto vigente no período de 2013 a 2016;

- quanto ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal n.º 001, apresentou cópia da matrícula onde está assentada a Fundação;

- quanto ao item 5 do Termo de Intimação Fiscal n.º 001, apresentou uma lista indicando o grau de parentesco dos instituidores da Fundação com as pessoas listadas;

- quanto ao item 6 do Termo de Intimação Fiscal n.º 001, apresentou cópia dos contratos de aluguel e sublocação celebrados pela FAG;

- quanto ao item 7 do Termo de Intimação Fiscal n.º 001, esclareceu que a ocupação dos imóveis nos quais se encontram as instalações do Colégio FAG/COC e da Faculdade Dom Bosco foi contratada diretamente com a proprietária, conforme documentação acostada aos autos. **Ao analisar estes contratos de locação, constata-se** que o Colégio FAG/COC (Centro Educacional Assis Gurgacz -CNPJ 04.660.663/0001-93, vide fls. 211) tem como sócio-administrador Assis Gurgacz, que como locatário contratou o aluguel das instalações pertencentes à ASGEL (locadora), da qual Assis Gurgacz é atualmente sócio majoritário, com 80% do capital social da firma. **Em relação à Faculdade Dom Bosco**, cuja razão social é Centro de Ensino Superior de Cascavel Ltda. (fls. 212), consta que esta, na posição de locatária, tendo como sócio administrador Assis Gurgacz, celebrou contrato de locação com a ASGEL, que, como já dito, tem também Assis Gurgacz como sócio majoritário;

- quanto ao item 8 do Termo de Intimação Fiscal n.º 001, disse não possuir o CEBAS;

- quanto ao item 9 do Termo de Intimação Fiscal n.º 001, informou que não aderiu ao Prouni, de modo que não dispõe de memórias de cálculo tal como as solicitadas na referida Intimação.

c) Na resposta apresentada em 06/02/2018 (fls. 61 a 66):

- apresentou cópia dos documentos fiscais das despesas relativas ao ano de 2013 e solicitou dilação de 30 dias de prazo para a apresentação da comprovação de receitas e despesas para o ano de 2014.

d) Na resposta apresentada em 20/03/2018 (fls. 71 a 73):

- apresentou cópia atualizada da matrícula do Lote n.º 181-A, da Gleba-Cascavel, com área de 12.501,68m2, constante da escritura pública de dotação da Fundação Assis Gurgacz, datada de 03/10/1997, tal como requisitado no Termo de Intimação Fiscal n.º 003;

- apresentou cópia dos documentos fiscais das despesas relativas ao ano de 2014 e solicitou dilação de 30 dias de prazo para a apresentação da comprovação das demais receitas e despesas.

e) Na resposta protocolada em 24/04/2018 (fls. 76 a 80):

- apresentou cópia dos documentos fiscais das despesas relativas aos anos de 2015 e 2016, bem como a composição da receita em relação aos anos de 2013 a 2016

Por fim, expediu-se o Termo de Intimação Fiscal n.º 007 (fls. 96 a 102), de 26/04/2018, que requisitou ao contribuinte:

1) Apresentar a escrituração contábil e fiscal, digitalizada em formato PDF, para o ano-calendário de 2013. A documentação deverá abranger, pelo menos: a) o Balanço Patrimonial; b) a DRE; c) Livro Razão de todas as contas de resultado que tratem do tema “Locação de bens e serviços”. Deverá ser providenciado balancete de verificação mensal, contendo as receitas e despesas discriminadas por mês;

2) Justificar a diferença encontrada entre as despesas constantes da contabilidade e aquelas demonstradas por meio dos documentos apresentados em resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 001 e 002, tal como sintetizado abaixo:

Ano	A) Despesas totais lançadas na ECD - Escrituração Contábil Digital (mediante análise da DRE)	B) Despesas totais apresentadas em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal n 001 e 002	Diferença-RS(A-B)
2014	75.191.229,86	13.279.636,11	61.911.593,75
2015	63.059.795,76	14.298.651,99	48.761.143,77
2016	64.350.824,83	17.508.534,54	46.842.290,29

3) Comprovar, mediante a apresentação dos recibos e os respectivos desembolsos financeiros (exemplo: cópia do extrato bancário de transferência de numerário entre a FAG e a ASGEL), as despesas de locação dos diversos prédios da FAG, tendo em vista a existência de contrato de aluguel entre a fiscalizada e a ASGEL, e esclarecer os seguintes lançamentos contábeis registrados na conta “3.11.4.0018 - Locações de bens e serviços”, apresentando documentos que comprovem as operações:

Data	Histórico	Valor
31/07/2014	VLR REFERENTE A REGULARIZAÇÃO DE LANÇAMENTOS	3.000.000,00
31/10/2014	VLR REFERENTE A REVISÃO DO alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE	6.975.486,95
	2004, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELA - DRP-CALCULOS FINANCEIROS PROCESSO PROTOCOLADO SOB. Nº 0138/2013.	
30/11/2014	VLR REFERENTE A REVISÃO DO alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2005, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELA - DRP-CALCULOS FINANCEIROS PROCESSO PROTOCOLADO SOB Nº 0138/2013.	8.037.624,92
31/12/2014	VLR REFERENTE A REVISÃO DO alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2006, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELA - DRP-CALCULOS FINANCEIROS PROCESSO PROTOCOLADO SOB Nº 0138/2013.	4.605.745,55
31/12/2014	VLR REFERENTE A REVISÃO DO alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2007, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELA - DRP-CALCULOS FINANCEIROS PROCESSO PROTOCOLADO SOB Nº 0138/2013.	7.580.796,45
30/09/2014	VLR REFERENTE A VALOR DA REVISÃO DE LUGUEIS PAGOS EM ATRASO DO ANO DE 2001,2002 E 2003, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELADRP-CALCULOS FINANCEIROS. PROCESSO PROTOCOLADO SOB Nº 0138/2013.	12.370.078,91
31/01/2015	VLR REFERENTE A REVISÃO DO alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2013, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELA - DRP-CALCULOS FINANCEIROS PROCESSO PROTOCOLADO SOB Nº 0138/2013.	154.059,32

31/01/2015	VLR REFERENTE A REVISÃO DO alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2008, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELA - DRP-CALCULOS FINANCEIROS PROCESSO PROTOCOLADO SOB Nº 0138/2013.	2.346.131,62
31/01/2015	VLR REFERENTE A REVISÃO DO alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2011, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELA - DRP-CALCULOS FINANCEIROS PROCESSO PROTOCOLADO SOB Nº 0138/2013.	2.893.046,12
31/01/2015	VLR REFERENTE A REVISÃO DO alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2012, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELA - DRP-CALCULOS FINANCEIROS PROCESSO PROTOCOLADO SOB Nº 0138/2013.	3.867.417,40
31/01/2015	VLR REFERENTE A REVISÃO DO alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2009, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELA - DRP-CALCULOS FINANCEIROS PROCESSO PROTOCOLADO SOB Nº 0138/2013.	7.196.381,88
31/01/2015	VLR REFERENTE A REVISÃO DO alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2010, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADOS PELA - DRP-CALCULOS FINANCEIROS PROCESSO PROTOCOLADO SOB Nº 0138/2013.	7.769.711,65
31/05/2016	VLR REFERENTE A REVISÃO DE VALORES DE alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2014 E 2015, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADAS - DRP-CALCULOS FINANCEIROS	3.528.578,24
31/05/2016	VLR REFERENTE A REVISÃO DE VALORES DE alugueis PAGOS EM ATRASO NO ANO DE 2014 E 2015, CONFORME PLANILHAS DE CÁLCULOS APRESENTADAS - DRP-CALCULOS FINANCEIROS	9.270.574,39

4) Explicar do que se tratam os dispêndios constantes em notas fiscais que tinham como destinatária dos produtos a FAG, conforme planilha em anexo, tais como: gastos com cosméticos, eletrônicos (compra de celulares), eletrodomésticos (tais como adegas); gastos em buffet (R\$7.000,00 gastos no Restaurante e Buffet Kalahu Ltda, em Cianorte/PR; R\$118.565,19 gastos só no restaurante Alta Gastronomia - CNPJ 10.309.413/0001-06, em Londrina/PR; e R\$26.000,00 gastos em doces na Simone, Rose e Cia Ltda, em Curitiba/PR); manutenção em uma lancha (que o contribuinte informou em planilha tratar-se de “Manutenção automotiva”; compra de transformador de energia e asfalto (benfeitorias necessárias deveriam ser a cargo do dono do imóvel, no caso a ASGEL); e supermercado (aí contém itens como cerveja, carvão, pão de alho, etc);

5) Explicar do que se tratam os gastos informados pela contabilidade com benfeitorias necessárias, que em regra ficam a cargo do proprietário, e não do locatário, conforme planilha em anexo;

6) Explicar como veículos pertencentes a outras empresas são abastecidas pela FAG, conforme planilha em anexo, tendo por base consulta de veículos efetuada no Sistema RENAVAM;

7) Apresentar as faturas que contenham a discriminação dos gastos com cartão de crédito em nome da FAG, relativas ao período de janeiro/2013 a dezembro/2016, haja vista que a instituição consta tanto como recebedora de valores quanto cliente, tal como consta do resumo da Decred (Declaração de operações com cartão de crédito) colada abaixo:

Ano	Decred Terceiros - pagamentos efetuados	Decred Terceiros - repasses recebidos
2013	115.192,39	240.241,98
2014	115.060,40	291.225,45
2015	157.391,43	407.432,23
2016	Informação indisponível	510.296,05

8) Apresentar Contrato de Locação celebrado em 01/06/2001 citado em alguns dos contratos apresentados em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal nº 001 e 002. A título de exemplo, um dos instrumentos que faz a referida citação foi parcialmente fotocopiado e está anexado ao presente Termo com destaque para a cláusula que faz referência ao contrato ora solicitado;

9) Considerando informação constante no site da FAG na internet de que o início das aulas na Faculdade se deu em agosto de 1999, indicar o endereço onde eram ministradas tais aulas e quais cursos foram ofertados nos três primeiros anos, informando a quem pertencia o imóvel e, caso se tratasse de aluguel, apresentar os contratos de locação celebrados à época. Em se tratando de imóvel próprio, apresentar cópia da matrícula. Caso as aulas tenham sido ministradas desde seu início na sede atual da instituição (Avenida das Torres, nº 500), basta informar esta situação ou, caso contrário, informar desde que data as aulas passaram a ser ministradas na atual sede;

10) Apresentar contratos de locação celebrados entre a FAG e o Hospital São Lucas e documentos que comprovem a transferência de recursos entre as instituições, conforme valores lançados na contabilidade apresentada referente aos anos-calendário 2014, 2015 e 2016 (tal como consta, por exemplo, na conta 21110343 - HOSPITAL SÃO LUCAS DE CASCAVEL LTDA);

11) Apresentar contratos de locação e documentos que comprovem a transferência de recursos entre a FAG e a ASGEL referentes aos valores indicados a seguir extraídos da contabilidade apresentada pela FAG - conta contábil 31240015 - Locações de Bens e Serviços:

Data	Histórico	Valor
30/11/2014	VL R REFERENTE A ALUGUEL DAS ÁREAS DE TERRA PARA O CURSO DE AGRONOMIA ANO 2014	265.432,42
30/11/2015	VL R REFERENTE A ALUGUEL DAS ÁREAS DE TERRA PARA O CURSO DE AGRONOMIA 2015	314.810,40
30/11/2016	VL R REFERENTE A ALUGUEL DAS ÁREAS DE TERRA PARA O CURSO DE AGRONOMIA ANO 2016	329.492,90

12) Apresentar cópias das atas das reuniões conjuntas dos Conselhos instituidor e Deliberativo da FAG que tratem da designação das diversas diretorias e conselhos previstos no Estatuto da Fundação, esclarecendo se foi paga em qualquer tempo remuneração a algum dos dirigentes e, caso tenha havido pagamento a partir de 08/2015, informar se foi obedecido o disposto na alínea a do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com a alteração dada pela Lei nº 13.204/2015, sobretudo no que se refere à exigência de comunicação ao Ministério Público;

13) Considerando que a FAG paga aluguel para a ASGEL do imóvel onde está instalado o Núcleo de Práticas Jurídicas (conforme lançamentos contábeis constantes na contabilidade da FAG), e considerando que tal imóvel estava registrado em nome do Sr. Assis Gurgacz nos anos-calendários 2014, 2015 e 2016, apresentar contrato ou outro documento onde o Sr. Assis autoriza a FAG a fazer o pagamento para a ASGEL, bem como comprovantes da transferência dos valores abrangendo os três anos citados;

14) Informar o beneficiário e justificar os pagamentos indicados a seguir extraídos da contabilidade da FAG, conta contábil 31150059 - Incorporação de Bens e Direitos, apresentando comprovantes da transferência dos recursos, bem como demais elementos relativos à operação, tais como contratos, escrituras e quaisquer outros que julgue necessários para comprovar a transação:

Data	Conta	Valor	Histórico
25/08/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	400.000,00	CHEQUE Nº942701-INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
25/08/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	400.000,00	CHEQUE Nº942702 INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
25/08/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	160.000,00	CHEQUE Nº942704 INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
25/08/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	500.000,00	CHEQUE Nº942706-INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
26/08/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	400.000,00	CHEQUE Nº942703-INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
31/08/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	240.000,00	CHEQUE Nº942705 INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
30/09/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	700.000,00	CHEQUE Nº938319-INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
24/10/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	250.000,00	CHEQUE Nº938322-INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
24/10/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	450.000,00	CHEQUE Nº938323-INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
07/11/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	700.000,00	VLR REFERENTE A INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
08/12/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	800.000,00	VLR REFERENTE A INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08
27/12/2016	INCORPORAÇÃO DE BENS E DIREITOS	2.000.000,00	VLR REFERENTE A INCORPORAÇÃO DOS CURSOS DA INSTITUIÇÃO- FASUL FACULDADE SUL BRASIL LTDA CNPJ Nº 03.554.221/0001-08

15) Ainda em relação à aquisição indicada no item 14, esclarecer a situação do imóvel onde está instalada a FAG Toledo, informando se há pagamento de aluguel ou se trata de imóvel próprio, apresentando documentação que comprove a informação prestada, tais como contratos, comprovantes de transferências de valores, cópias de matrículas e outros que julgue necessários;

16) Em relação aos lançamentos realizados na conta “ASGEL Ltda - Contrato Cooperação Transportes” (código 21510004), apresentar eventuais contratos entre a ASGEL e a FAG, e esclarecer quais pagamentos se referem a viagens aéreas utilizando-se da aeronave da ASGEL (prefixo PT-WHB), indicando os dias que ocorreram tais viagens e a natureza do deslocamento (inclusive origem e destino), esclarecendo ainda do que se tratam as notas fiscais nº 1170, 1183 e 1884, cujas cópias seguem anexas. Caso tenha havido utilização de outro meio de transporte ou de aeronave distinta, ainda que voo comercial, indicar qual meio foi utilizado, as datas e natureza dos deslocamentos (inclusive origem e destino). Apresentar, junto com os esclarecimentos, documentação comprobatória das informações prestadas (ex. vouchers de voo, passagens, comprovantes de participação em eventos, notas fiscais de pagamento de diárias e quaisquer outros que julgue necessário).

As respostas ao Termo de Intimação Fiscal nº 007 foram apresentadas em 22/05/2018, 12/06/2018 e 22/06/2018, haja vista pedido de dilação de prazo, conforme fls. 104. Reproduzimos abaixo os principais pontos trazidos pelo contribuinte, com a manifestação desta fiscalização quando pertinente.

a) Na resposta protocolada em 22/05/2018 (fls. 103 a 114):

- quanto ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, apresentou cópia do Balanço Patrimonial, DRE e o razão da conta de locações, tudo relativo ao ano de 2013;

- quanto ao item 10 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, apresentou cópia do Termo de Cooperação Técnica, datado de 15/01/2013, e Contrato de Locação firmado entre o Hospital São Lucas e a FAG, firmado em 02/01/2013, bem como o pagamento das locações e relação de alunos envolvidos. **Maiores detalhes serão tratados em tópico próprio (5.5.1.1):**

- quanto ao item 14 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, que cobrava a prova da aquisição da FASUL pela FAG e a efetiva transferência de valores, juntou planilhas em Excel com a movimentação financeira e Contrato de Cessão de Manutenção de Estabelecimento Educacional;

- quanto ao item 15 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, apresentou cópia do contrato de locação das instalações da FAG em Toledo/PR, celebrado perante a FASUL, que agora administra os imóveis onde a FAG desenvolve suas atividades.

b) Na resposta protocolada em 12/06/2018 (fls. 115 a 140):

- quanto ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, que trata das diferenças encontradas entre as despesas comprovadas e as constantes na contabilidade, disse que "...as diferenças apontadas se referem a itens não sujeitos à emissão de notas fiscais de venda mercadorias ou serviços, tais como despesas com locação, depreciação e despesas financeiras";

- quanto ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, apresentou documentação que demonstra a apuração dos valores devidos a título de penalidade, correção monetária e juros devidos em razão do atraso no pagamento de aluguéis dos anos de **2001** a 2015;

- quanto ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, apresentou justificativas para parte dos gastos que foram objeto da intimação. Já **os gastos com o casamento** de Aline Gurgacz, neta de Assis Gurgacz e Nair Ventorin Gurgacz, por óbvio, não foram justificadas;

- quanto ao item 5 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, que tratava dos gastos com benfeitorias necessárias, apresentou cópia das notas fiscais dos respectivos serviços;

- quanto ao item 6 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, que tratava de veículos de outras empresas abastecidos pela FAG, apresentou contrato de comodato para alguns veículos (**contratos estes sem reconhecimento de firma** ou algo que pudesse confirmar a veracidade da data neles aposta). Para outras situações, alegou que os veículos foram emprestados e depois devolvidos aos seus donos;

- quanto ao item 8 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, apresentou contrato de locação datado de 01/08/2001;

- quanto ao item 9 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, informou que até julho de 2001 as aulas da FAG foram ministradas em salas de aula alugadas do Colégio Marista de Cascavel, até sua mudança em definitivo, em julho de 2001, para o atual endereço na Avenida das Torres, nº 500. Constata-se que a FAG **nunca** teve a intenção de utilizar seu terreno próprio, registrado sob a matrícula nº 18290, constante da sua escritura pública de constituição;

- quanto ao item 11 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, apresentou os contratos de arrendamento das áreas de terra usadas pelo curso de agronomia da FAG;

- quanto ao item 12 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, o contribuinte **não apresentou cópia das atas das reuniões conjuntas dos Conselhos Instituidor e Deliberativo da FAG que tratem da designação das diversas diretorias e conselhos previstos no Estatuto da Fundação**, de modo que extraímos a Ata da Reunião Conjunta dos Conselhos Instituidor e Deliberativo, celebrada em 27/03/2012, do Processo Judicial nº 022484-32.2017.8.16.0021, em trâmite perante o TJ-PR;

- quanto ao item 13 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, apresentou contrato de comodato celebrado entre Assis Gurgacz e a ASGEL, autorizando esta última a utilizar

o imóvel de sua propriedade como bem locado à FAG, onde esta, por sua vez, desenvolve as atividades do Núcleo de Prática Jurídica. Nunca é demais lembrar que Assis Gurgacz é o instituidor da Fundação (FAG) e sócio da ASGEL, da qual recebe dividendos. Ao ceder o imóvel de sua propriedade em comodato para a ASGEL e esta, por sua vez, cobrar aluguel da FAG pela sua utilização, o instituidor está, de forma indireta, obtendo benefício financeiro da Fundação. Se o objetivo fosse dotar a FAG de estrutura para instalar o Núcleo de Práticas Jurídicas e como, em tese, maior interessado nos fins fundacionais, não deveria o instituidor ceder diretamente o imóvel em comodato à Fundação? E, ainda, por que Assis Gurgacz não alugou diretamente o imóvel à FAG? Por certo o motivo é tentar ocultar ou tornar menos visível a retirada de recursos da Fundação em benefício direto do instituidor pessoa física;

- quanto ao item 16 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, que requisitou, em síntese, a comprovação dos gastos com combustíveis de aeronaves representados pelas notas fiscais nº 1884/2014, 1170/2015 e 1183/2015, juntou documentação comprobatória da NF nº 1884/2014, que tratava do abastecimento de querosene de aviação (AVJET), porém nada justificou quanto aos dispêndios com gasolina de aviação (AVGAS) suportados pelas notas fiscais nº 1170/2015 e 1183/2015, fato este que será explorado em tópico próprio;

c) Na resposta prestada em 22/06/2018 (fls. 141 a 144):

- quanto ao item 7 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, apresentou cópia de parte das faturas de cartão de crédito pagas pela FAG.

5. CONSTATAÇÕES DA AUDITORIA FISCAL

5.1. Da ausência de bens para a realização de sua finalidade e a conseqüente impossibilidade de ser reconhecida como fundação:

A despeito de ser formalmente constituída com a natureza jurídica de fundação privada sem fins lucrativos, o sujeito passivo apresenta todas as características de uma sociedade empresarial de fato, e como tal deve ser tratada tributariamente.

De acordo com o apresentado pelo contribuinte às fls. 58, a escritura pública de constituição da Fundação Assis Gurgacz foi lavrada em 03/10/1997, obedecendo às deliberações previstas nos arts. 24 a 30 do Código Civil de 1916 e dos arts. 1199 a 1204 do Código de Processo Civil de 1973, vigentes à época, cujo Estatuto Social também foi incluído na própria escritura pública de sua constituição.

No art. 1º do Estatuto consta que a sede da fundação seria localizada na Avenida Tancredo Neves, nº 2222, bairro Alto Alegre, na cidade de Cascavel/PR. Deve-se registrar que esse mesmo endereço também abrigou a sede da ASGEL - Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda. e desde 20/01/1998 consta como o local reservado à matriz da EUCATUR - Empresa União Cascavel de Transportes e Turismo Ltda - CNPJ 76.080.738/0001-78. Todas essas sociedades têm (ou tiveram) em comum nos seus quadros as figuras de Nair Ventorin Gurgacz e Assis Gurgacz, sejam como presidentes (no caso da Fundação), sejam como sócios e administradores, no caso das sociedades empresárias (fls. 213 a 222). Em síntese: as duas empresas e a fundação pertencem às mesmas pessoas e ocupam o mesmo espaço físico ao tempo de sua criação.

O art. 24 do Código Civil de 1916 determinava que a constituição de uma fundação dar-se-ia quando o seu instituidor fizesse, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destinava. No caso em tela, os bens livres constantes do art. 3º do Estatuto se resumiam ao Lote nº 181-A da Gleba-Cascavel, com área de 12.501,68m², e um ônibus Volvo B52 4x2, ano 1988, placas AGD-8705. Vejamos a dicção do Código de 1916:

(...)

Conforme matrícula nº 18290 às fls. 73 (arquivo “DOC 08_Matricula Atualizada.pdf” da pasta “DOC 8”) e fotos tiradas do local (fls. 223), que trata do Lote nº 181-A da Gleba-Cascavel, percebe-se que o imóvel nunca foi edificado ou ocupado para o desenvolvimento das atividades a que se propunha a FAG em seu Estatuto (segundo os

arts. 1º e 7º, a fundação, sem fins lucrativos, atuará nas áreas do Esporte, Lazer e Educação).

Em que pese o Código Civil determinar no caput do seu art. 24 que uma fundação será constituída por bens livres, o citado imóvel foi **alienado** em 10/11/1998 do seu antigo dono (Assis Gurgacz e Nair Gurgacz) para a Fundação Assis Gurgacz pelo preço de R\$50.000,00. Ora, não é possível que uma fundação seja constituída por um imóvel que ela mesma tenha que comprar, sendo que na sua constituição não houve a integralização de nenhum numerário.

Quanto ao ônibus Volvo, ao compulsarmos o seu histórico de proprietários junto ao DETRAN-PR (fls. 224 a 226), temos que o veículo foi adquirido em 30/06/1992 pela EUCATUR, sendo repassado em 01/09/1997 para a pessoa de Assis Gurgacz, cujo histórico apontou a Fundação Assis Gurgacz como adquirente do bem em 14/11/1997, e que, por fim, este foi registrado em nome de Reidamar Turismo Ltda - ME na data de 16/12/1999. Depreende-se que o ônibus pertenceu no patrimônio do instituidor Assis Gurgacz e posteriormente no da recém-criada Fundação tão somente pelo tempo necessário para sua formalização perante os órgãos competentes, inclusive o Ministério Público. Tão logo criada e autorizada a operar, desfez-se o sujeito passivo desse bem.

Há entendimento doutrinário de que a alienação de bens da fundação só se dá após a devida comunicação e aval do Ministério Público Estadual, já que lhe incumbe a guarda e a fiscalização do fiel cumprimento dos objetivos institucionais daquela entidade (art. 66, caput, do Código Civil de 2002, correspondente ao art. 26, caput, do Código Civil de 1916). Nesse sentido se posiciona Carlos Roberto Gonçalves, que aduz depender a alienação de bens da fundação de autorização judicial, com audiência do Ministério Público, sob pena de ser declarada nula. Já Pablo Stolze vai além, e cita inclusive o entendimento de Lincoln Antônio de Castro, segundo o qual quaisquer negócios jurídicos que envolvam os recursos financeiros da fundação e terceiros devem ser submetidos ao crivo do Ministério Público Estadual competente.

Oportuno frisar, por tudo o que foi exposto, que os bens “livres” utilizados na constituição da Fundação só constaram no seu Estatuto por mera formalidade, nunca sendo efetivamente empregados na realização de seu objeto, tendo ocorrido, inclusive, alienação de parte do patrimônio sem termos notícia de autorização judicial ou aprovação do Ministério Público do Estado do Paraná para dar suporte a tal transação.

Como se constituiu sob a forma de fundação sem fins lucrativos e ao ter como objeto a prestação de serviços educacionais, goza a entidade, ao menos no **plano teórico**, da imunidade tributária disposta no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal de 1988. É por conta disso que informou nas DIPJs e ECFs entregues que se trata de pessoa jurídica imune (fls. 149).

5.2.0 exercício de atividade econômica:

No **plano fático**, o que se extrai é que o contribuinte tem fim econômico. A finalidade econômica deve ser entendida como o desenvolvimento de atividade própria de empresa, tal como prevista no art. 966 do Código Civil. O objeto social do sujeito passivo é a prestação organizada e profissional de serviços educacionais, ou seja, exerce uma atividade empresarial. Segundo o nosso atual código civilista:

(...)

Independente do entendimento desta fiscalização e da classificação formal adotada pelo contribuinte quanto à sua natureza jurídica, desenvolveu-se durante a fiscalização a análise do cumprimento dos requisitos tanto da imunidade quanto da isenção de impostos e contribuições.

5.3. O grupo econômico:

Nas palavras de Marcelo Miranda Ribeiro e Antônio Augusto Cruz Porto:

(...)

O grupo econômico também é tratado pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT (Decreto-Lei nº 5.452/43), que prevê no seu art. 2º, § 2º, que sempre que uma ou mais empresas, ainda que distintas, estiverem sob a direção ou controle de outra, mesmo guardando autonomia, constituirão grupo econômico. Transcreve-se abaixo o texto do mencionado diploma legal:

(...)

Como dito anteriormente, a ASGEL - Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda. iniciou suas atividades em 15/01/2001 no mesmo endereço da EUCATUR. Para a sua criação, houve a incorporação dos imóveis das matrículas nº 55083 e 55084 (fls. 227 a 257), ambos originalmente pertencentes a Assis Gurgacz - CPF 005.858.319-04, para a constituição da empresa. Estas matrículas foram unificadas na de número 56011, detentora da área de 1.137.007,55m².

O imóvel urbano compreendido pela matrícula nº 56011 deu origem ao Loteamento FAG, e dentre as suas frações destaca-se a quadra nº 43, medindo 293.504,98m², que posteriormente foi transferida para a matrícula nº 57192, evento registrado em 08/06/2001 (folhas 8-verso e 11-verso da matrícula nº 56011). A matrícula nº 57192, por sua vez, permanece sob a propriedade da ASGEL e sobre ela foram edificados os prédios utilizados pela FAG no desenvolvimento de suas atividades.

Note que de uma área original de 1.137.007,55m² foram destinados 738.916,83m² para as quadras e lotes (folha 2-verso da matrícula nº 56011), e desse total nada menos que 293.504,98m² (ou seja, 40% da área efetivamente disponibilizada para loteamento) foram destinados ao terreno onde deu-se a construção das instalações que seriam futuramente ocupadas pela Fundação. Um croqui aproximado deste loteamento é o acostado às fls. 258.

A Fundação Assis Gurgacz, por seu turno, teve sua pedra fundamental lançada em 03/10/1997, cujo patrimônio livre resumia-se a um ônibus antigo (que ficou pouco mais de dois anos no acervo da instituição) e um lote de terras nunca utilizado para o desenvolvimento de seus propósitos.

Em que pese a ASGEL nunca ter averbado nenhuma benfeitoria no lote urbano sob a matrícula nº 57192, neste espaço construiu todas as instalações que até o presente são utilizadas pela FAG. Nesse ponto os interesses entre as duas pessoas jurídicas se cruzam: a ASGEL aparece como locadora de toda a infraestrutura utilizada pela FAG, que a remunera de forma generosa pelo serviço de locação prestado.

5.3.1. Procuradores constituídos representam simultaneamente tanto a Fundação quanto a empresa ASGEL

Interessante notar que além do quadro societário ostentar os mesmos sócios e presidentes, os procuradores constituídos para representar os interesses de entidades "formalmente" distintas também são os mesmos. Observe nas fls. 58 (arquivo "Item 06 - Sublocação cantina Bloco 01 - 2016.pdf" e "Item 06 - Contrato de locação Barracões Asgel x FAG.pdf") que José Antônio Ferreira - CPF 405.107.199-53 aparece como procurador ora da FAG, ao celebrar contrato de sublocação com Arme Maria Hartleben Melani, ora como procurador da ASGEL, ao celebrar contrato de locação na posição de locador em relação à FAG.

Ao analisar o enorme quantitativo de escrituras públicas lavradas nos últimos anos tanto pela FAG quanto pela ASGEL (fls. 259 a 294), percebe-se que o *modus operandi* e seus atores são os mesmos, sendo que é rotineira a nomeação de procuradores como José Antônio Ferreira e Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira (esta última filha do casal Assis Gurgacz e Nair Ventrin Gurgacz) para defenderem simultaneamente os interesses de ambas as entidades. Aqui outra observação: José Antônio Ferreira e Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira foram oficialmente casados até 2014 (vide fls. 295), sendo que atualmente declaram perante a Receita Federal do Brasil o mesmo endereço de residência, além de ostentarem a situação de "cônjuge" (fls. 296 e 297).

Frise-se que Assis Gurgacz foi sócio-administrador da ASGEL e Presidente da FAG até o ano de 2012 (em 2013 sua esposa, Nair Ventrin Gurgacz, assumiu a Presidência da

FAG), permanecendo a partir de 2013 como sócio da ASGEL e detentor de 80% das cotas desta empresa. Já Nair Ventorin Gurgacz foi nomeada sócia administradora da ASGEL em 2013 (com apenas 20% das cotas) e permanece até o presente como Presidente da FAG.

Aqui cabe uma observação: quando se diz que Assis Gurgacz se retirou da FAG, tal fato se deu apenas perante os cadastros da Receita Federal do Brasil, já que permanece na administração da Fundação como membro de Conselhos Administrativos da entidade, conforme será explorado em momento oportuno.

Segue abaixo resumo contendo os procuradores constituídos e as entidades por eles representadas:

Nome	CPF	Grau de parentesco e/ou relação com Assis Gurgacz e Nair Ventorin Gurgacz	Procurador da FAG	Procurador da ASGEL
José Antônio Ferreira	405.107.199-53	Genro (ex-cônjuge de Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira); Diretor da ASGEL; suplente do Conselho Deliberativo da FAG	Sim	Sim
Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira	603.093.859-20	Filha; Membro do Conselho Deliberativo, da Diretoria Executiva e do Conselho de Programação da FAG	Sim	Sim
Mariza Inês Zampieri	524.583.509-68	Irmã de Assis Gurgacz; trabalha na EUCATUR, mãe de Edson Luiz Zampieri (Diretor Administrativo da Fundação Canal 20 - CATVE); Membro do Conselho Deliberativo, do Conselho de Programação e da Diretoria Executiva da FAG	Sim	Sim
Assis Marcos Gurgacz	787.523.379-87	Filho; Membro do Conselho Deliberativo, da Diretoria Executiva e do Conselho de Programação da FAG	Sim	Sim
Jerson Krack	044.819.719-75	Empregado da FAG; Vice-presidente da Fundação Canal 20 (CATVE)	Sim	—

5.3.2. Empregados em comum entre as diversas empresas do grupo econômico

Também merece destaque a enorme quantidade de colaboradores que labutam simultaneamente nas diversas empresas da família Gurgacz e na FAG. As planilhas “Cruzamento Eucatur x FAG.xlsx”, “Cruzamento FAG x ASGEL.xlsx” e “Cruzamento FAG x Fundacao Canal 20.xlsx”, juntadas às fls. 298, na aba “Tabulado”, mostram em detalhes todos os empregados em comum das diversas firmas administradas pelo referido grupo econômico, sendo que por vezes o funcionário saía de uma empresa para ingressar na Fundação, e vice-versa. Vejamos abaixo apenas alguns exemplos desta constatação:

(...)

5.3.3. Pagamento de débitos tributários da ASGEL e de Assis Gurgacz com recursos da FAG

Compulsando os sistemas informatizados da RFB, constatou-se o pagamento de diversos DARFs (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) da ASGEL e do imposto de renda da pessoa física de Assis Gurgacz valendo-se de numerário da FAG.

Tal como consta na cópia dos pagamentos e da planilha às fls. 299, que compila em detalhes as transações, a ASGEL e Assis Gurgacz valeram-se da FAG, mediante o uso da conta-corrente nº 12792-80 do HSBC BANK BRASIL - Agência nº 0032, para quitar dívidas tributárias estranhas à Fundação. Na contabilidade, tais despesas eram lançadas com o histórico de “Adiantamento de aluguel ASGEL”. Segue abaixo resumo dos pagamentos de DARFs de terceiros suportados pela FAG:

CPF/CNPJ	Nome	Cód. da receita	Descrição	Dia do vencimento	Dia do pagamento	Valor em RS
04.238.704	ASGEL	1070	ITR - Exercício 1997 e posteriores	30 set 2014	30 set 2014	1.946,00
04.238.704	ASGEL	4750	Lei nº 12.996, de 2014 - RFB - Demais Débitos - Parcelamento	31 out 2014	31 out 2014	321.770,38
04.238.704	ASGEL	2172	COFINS	24 dez 2014	23 dez 2014	241.128,75
04.238.704	ASGEL	8109	PIS - Faturamento	24 dez 2014	23 dez 2014	52.244,56
04.238.704	ASGEL	2172	COFINS	24 jul 2015	24 jul 2015	72.000,00
04.238.704	ASGEL	8109	PIS - Faturamento	24 jul 2015	24 jul 2015	15.600,00
04.238.704	ASGEL	4750	Lei nº 12.996, de 2014 - RFB - Demais Débitos - Parcelamento	30 set 2015	30 set 2015	67.546,59
04.238.704	ASGEL	2172	COFINS	25 nov 2015	25 nov 2015	127.500,00
04.238.704	ASGEL	8109	PIS - Faturamento	25 nov 2015	25 nov 2015	27.625,00
005.858.319-04	ASSIS GURGACZ	0211	IRPF	29 abr 2016	29 abr 2016	194.311,97

Por todo o exposto, forçoso concluir que a FAG e a ASGEL estão umbilicalmente ligadas, configurando grupo econômico de fato, já que os membros da família Gurgacz defendem os próprios interesses em detrimento dos objetivos de cada empresa, em ofensa ao princípio da Entidade. Há clara participação dos mesmos integrantes nos quadros tanto da Fundação quanto das demais empresas, além do compartilhamento de empregados, representação simultânea de procuradores (o que põe em cheque eventual isenção no trato dos negócios) e pagamento de despesas das diversas firmas do grupo por parte da FAG, configurando confusão patrimonial e abuso da personalidade jurídica por conta do sujeito passivo.

5.4. Finalidade lucrativa:

Parte das rendas obtidas pelo sujeito passivo foram distribuídas disfarçadamente aos controladores da ASGEL mediante o pagamento de aluguéis. Como a FAG ostenta formalmente a posição de entidade “sem fins lucrativos”, não pode distribuir quaisquer parcelas de seu patrimônio ou de sua renda sob pena de suspensão da imunidade, já que descumpriria o disposto no art. 14, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/66).

A saída encontrada para burlar essa vedação é justamente o pagamento de aluguel das instalações que a FAG utiliza (e que são de propriedade da ASGEL). Isto ocorre por conta de que as receitas da Fundação seriam imunes de impostos e isentas do pagamento de certas contribuições, já que foi constituída sem a finalidade lucrativa. A transferência dessas receitas se dá mediante despesas de aluguéis, que são registradas como receitas na empresa comercial do grupo econômico que apura o lucro e os distribui na forma de dividendos aos sócios e administradores (vide registro do recebimento de dividendos informados nas Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física de Nair Ventrin Gurgacz e Assis Gurgacz às fls. 300).

Para não causar estranheza, a lavratura de contratos entre a ASGEL, de um lado, tendo como representante seu sócio-administrador, o Sr. Assis Gurgacz, e da outra parte, como locatária, a FAG, representada pelo seu Presidente, o mesmo Sr. Assis Gurgacz (idêntico raciocínio deve ser aplicado a Nair Ventrin Gurgacz a partir de 2013), observa-se que todos os contratos de aluguel têm em algum momento a representação de uma das partes por seus procuradores, integrantes da família Gurgacz, como já debatido acima.

Assim, em vez de confeccionar contratos onde o locador e o locatário fossem representados pela mesma pessoa (o que, por si só não indicaria nenhuma irregularidade, mas poderia chamar a atenção de eventuais auditorias para aprofundar a análise da situação), tem-se por praxe indicar, nos referidos instrumentos, a figura do Sr. Assis ou da Sra. Nair de um lado e do outro um representante, ou da empresa ou da FAG, constituído por procuração.

5.4.1. Sócios

Tanto o sujeito passivo ora fiscalizado quanto a ASGEL possuem os mesmos sócios e presidentes. Nair Ventrin Gurgacz é a atual Presidente da FAG, sendo que era sócia cotista da ASGEL até 2012, quando passou a ser sócia-administradora da referida empresa. Já Assis Gurgacz foi Presidente da FAG até 02/04/2012, sendo que até 2012

foi também o sócio-administrador da ASGEL, passando à situação de sócio cotista desta firma em 2013. Vejamos o quadro resumo abaixo:

Fundação Assis Gurgacz (situação atual no cadastro da RFB)

CPF	Nome	Qualificação	Data de ingresso	Data da retirada
368.545.309-20	NAIR VENTORIN GURGACZ	Presidente	31/10/1997	-
005.858.319-04	ASSIS GURGACZ	Presidente	21/10/1997	02/04/2012

ASGEL - Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda (situação atual no cadastro da RFB)

CPF/CNPJ	Nome	Qualificação	Data de ingresso	Data da retirada	Percentual de partic. no capital social
368.545.309-20	NAIR VENTORIN GURGACZ	Sócio-administradora	08/02/2001	-	20%
005.858.319-04	ASSIS GURGACZ	Sócio	08/02/2001	-	80%

Além disso, os instituidores da FAG permanecem ligados à administração da entidade ao participarem como membros dos seus Conselhos de Direção e Administração, conforme quadro a seguir, extraído da Ata da Reunião Conjunta dos Conselhos Instituidores e Deliberativo da Fundação Assis Gurgacz às fls. 301 e 302, realizada em 27/03/2012:

Nome	Cargo	Mandato
Assis Gurgacz	Membro do Conselho de Instituidores e Conselho de Programação	27/03/2012 até 07/02/2016
Nair Ventorin Gurgacz	Membro do Conselho de Instituidores, Conselho Deliberativo, Conselho de Programação e Diretoria Executiva	27/03/2012 até 07/02/2016

5.4.2. Distribuição disfarçada de rendas mediante o pagamento de aluguéis

Em que pese numa análise perfunctória enxergarmos valores de certo modo razoáveis por ocasião daquilo que foi estipulado inicialmente nos contratos de aluguel, na prática os montantes repassados à ASGEL tornam-se totalmente distorcidos quando auditamos os lançamentos de despesas na conta contábil “Locações de bens”, em que constam diversas despesas cujo histórico é, por exemplo, “valor de revisão de aluguéis pagos em atraso”. Estes valores pagos em atraso atingem cifras milionárias, e pior, tratam-se de pagamentos de dívidas prescritas.

No caso da despesa de aluguel paga pela FAG em 30/09/2014 no valor de R\$12.370.078,91, consta no histórico a informação “vlr referente a valor da revisão de aluguéis pagos em atraso do ano de 2001, 2002 e 2003, conforme planilhas de cálculos apresentados pela drp-cálculos financeiros. processo protocolado sob nº 0138/2013”. Note que o valor astronômico pago em 2014 diz respeito a revisão de aluguéis do ano de 2001, dívida esta que prescreveu em 2004, por força do que dispõe o art. 206, § 3º, inciso I, do Código Civil, *in verbis*:

(...)

Para se ter uma ideia do montante gasto com aluguéis, só no período de 2014 a 2016 foram registrados mais de 132 milhões de reais nessa rubrica. E a importância dos aluguéis da FAG no faturamento da ASGEL também é significativo. Vejamos abaixo o quanto representam estes valores:

	2014	2015	2016
a) Faturamento bruto total da ASGEL (R\$) - extraído da ECD da ASGEL	51.077.631,18	46.192.752,36	41.862.086,92
b) ASGEL: Aluguéis a receber da FAG (R\$) - extraído da conta “1.1.2.03.001 - FUNDAÇÃO ASSIS GURGACZ” da ASGEL	57.443.130,59	42.499.541,24	32.186.376,29
Percentual (b ÷ a)	112,46%	92%	76,88%

Como já detalhado, a FAG celebrou contratos de aluguel com a ASGEL das instalações que utiliza no desenvolvimento de sua atividade educacional. Esses contratos, contudo, foram celebrados entre duas entidades controladas pelas mesmas pessoas (sobretudo Assis Gurgacz e sua esposa, Nair Ventorin Gurgacz), as quais possuem influência em

ambas e detém, portanto, a possibilidade (possibilidade concretizada, diga-se de passagem) de favorecer uma em detrimento de outra.

No caso, por óbvio, a favorecida é a ASGEL, haja vista que é livre para distribuir lucros aos seus sócios em detrimento da FAG, a qual, para usufruir da autodeclarada imunidade, está legalmente impedida de distribuir rendas.

Frise-se que o terreno onde está toda a estrutura da FAG era de propriedade de Assis Gurgacz (conforme matrículas nº 55083 e 55084, já detalhadas no tópico 5.3 relativo ao grupo econômico), o qual, ao constituir a ASGEL, incorporou-os ao capital da empresa. Após executar as obras necessárias sobre o referido terreno, a empresa passou a alugar toda estrutura para a Fundação. Cabe lembrar mais uma vez que a FAG possui, em seu nome, um terreno que lhe foi transferido via alienação pelo Sr. Assis quando da sua instituição e que este se encontra sem benfeitoria alguma.

Imaginando que o imóvel alienado pelo Sr. Assis à Fundação não tivesse condições de comportar a estrutura planejada pelo seu instituidor, por isso da ocupação de outro imóvel, o caminho lógico seria então dotar a Fundação com o terreno que ela passou a ocupar, pois pertencia ao próprio Assis Gurgacz. Mas como demonstrado não foi isso que ocorreu, levando a crer que a real intenção do instituidor nunca foi se utilizar daquele imóvel cedido originalmente para os fins fundacionais, mas, tão somente, ao aliená-lo, cumprir o requisito legal previsto no já citado art. 24 do Código Civil de 1916 vigente à época da criação da Fundação.

Desse modo, os aluguéis pagos pela FAG à ASGEL constituem-se tão somente em um artifício utilizado sobretudo por Assis Gurgacz e sua esposa para se beneficiarem indiretamente das rendas da Fundação, em flagrante desrespeito ao contido no art. 14 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Ainda que em um tortuoso raciocínio, contrariando os fatos, o bom senso e a razão, se admita que não se trata de uma sofisticada estrutura montada para ocultar o real objetivo da Fundação e que os aluguéis pagos são legítimos e não representam distribuição disfarçada de rendas, tem-se ainda a questão dos vultuosos montantes pagos à ASGEL e informados na contabilidade como locações em atraso, inclusive já prescritas como destacado no presente relatório.

Nas alegações constantes às fls. 115, 116, 129 e 130, o contribuinte traz laudos, planilhas e inclusive pareceres que atestariam a existência de aluguéis em atraso. Tais documentos não tem a idoneidade e isenção esperados. A começar, quando se analisa os recibos de quitação de aluguel com o timbre da ASGEL, percebemos que esta empresa indica um e-mail para contato cujo domínio é da FAG, tendo em vista que no canto superior direito da folha consta “angells@fag.edu.br”. Ademais, os administradores são partes relacionadas, como já debatido, e a prescrição é tão evidente que é pouco crível que o advogado da FAG tenha concordado de forma tão passiva em assumir tal tipo de dívida.

O Parecer Jurídico, assinado por Darci Luiz Pessali em 30/09/2014, e o Laudo Pericial, de mesma autoria e também datado de 30/09/2014, dão conta de que as tratativas para o recebimento dos aluguéis em atraso foram registradas mediante o protocolo FAG nº 0.138/2013, de 16/04/2013, e diziam respeito ao inadimplemento dos aluguéis de 2001 a 2013 (para facilitar o que se alega, juntamos às fls. 303 a 516 o excerto dos laudos periciais e transferências financeiras que nos interessam). Como houve concordância do setor jurídico da FAG quanto ao pleito da ASGEL, que aceitou passivamente a cobrança do locador, firmou-se Instrumento Particular de Confissão de Dívida e, posteriormente, este instrumento foi encaminhado para a DRP Cálculos Especializados que apresentou o supracitado Parecer declinando pela sua exatidão.

Neste Parecer foi indicado ser lícita a cobrança da multa moratória cumulada com a multa compensatória. Se analisarmos os contratos de aluguel apresentados (vide como exemplo o contrato juntado às fls. 58, arquivo de nome “Item 06 - Contrato de Locação Bloco I.pdf”), extraímos da Cláusula Oitava, que trata da multa pelo atraso no pagamento dos aluguéis, que a punição pelo inadimplemento consiste, basicamente, em

2% do valor do aluguel acrescido de juros de 1% ao mês. Tal acordo de vontades corresponde à cláusula penal moratória prevista no art. 411 do Código Civil.

Prosseguindo, a Cláusula Décima Quarta trata da pena por inadimplemento do contrato de aluguel, também conhecida como cláusula penal compensatória, prevista no art. 410 do Código Civil, pactuada em 30% para o caso em tela.

Na prática, os valores de cobrança dos aluguéis em atraso, firmados mediante instrumento de confissão de dívida, se não estivessem prescritos, ultrapassariam e muito valores razoáveis, já que sofreram cobrança cumulativa de multas moratórias e compensatórias. Tal como consta dos anexos de cálculos fornecidos pelo contribuinte, para se ter uma ideia, o aluguel de vencimento em 30/06/2001 do Bloco 1, no valor de R\$70 mil, foi pago em 01/04/2003, e ainda assim lhe foi imposta a multa compensatória de 30% cumulada com a multa moratória de 2% (fls. 304 a 332). As mesmas observações são feitas em relação aos demais Laudos e Pareceres quanto aos aluguéis supostamente em atraso dos anos de 2004 até 2013 (dívida prescrita, cumulação de cobrança de multa moratória com multa compensatória etc).

É remansosa a jurisprudência que trata da impossibilidade de cumulação da multa moratória com a multa compensatória. Em síntese, se houver apenas o atraso no adimplemento do contrato é cabível tão somente a multa moratória, enquanto a compensatória nasce com o inadimplemento total da avença. No caso em tela, fica claro que houve apenas o atraso no pagamento dos aluguéis. Vejamos julgados que tratam do tema:

(...)

Reproduzimos abaixo o que dispõe o Código Civil:

(...)

Pelos princípios contábeis da Oportunidade, Competência e Prudência, eventual existência de aluguéis em atraso, principalmente em se tratando de exercícios passados, deveria sofrer a respectiva anotação contábil, o que não ocorre no caso em tela. A própria contabilidade tanto da FAG quanto da ASGEL não evidenciam a existência de aluguéis em atraso, já que nada foi contabilizado como “aluguéis de exercícios anteriores” ou congênere. Não por acaso, a conta contábil “Aluguéis a receber” (no caso da ASGEL a conta contábil “1.1.2.03.001 - FUNDACAO ASSIS GURGACZ”, constante do arquivo “RAZAO conta Alugueis a receber da FAG - ASGEL 2014 a 2016.xlsx” às fls. 517) e “Aluguéis a pagar” (no caso da FAG a conta contábil “2.1.1.10.070 - ASGEL - A G EMPREENDIMENTOS”, presente no arquivo “RAZAO FAG Alugueis a pagar a ASGEL 2014 a 2016.xlsx” às fls. 298) iniciaram o ano de 2014 com o saldo zero, ou seja, não havia ativo em atraso a receber ou passivo em atraso a pagar.

Por sua vez, **os laudos apresentados como justificativas para o pagamento de valores em atraso nos anos de 2014 e 2015** (fls. 115, 116, 129 e 130, cujos trechos de interesse constam às fls. 333 a 342) **são ainda mais absurdos. O primeiro**, datado de 13/06/2016, tratou da cobrança de mora pelo atraso nos pagamentos das dívidas prescritas (de 2001 a 2013).

Já **o segundo**, datado de 24/06/2016, calculou os valores pagos em atraso em 2014 da seguinte forma: juros de 1% a.m. pela mora, multa de 2% conforme cláusula oitava, acrescidos de 30% de multa compensatória prevista na cláusula décima quarta, e, por fim, atualização destes valores pelo IGPM e juros legais (mora) de 1% a.m. até a data do laudo (31/05/2016). Além da mora prevista em contrato temos todo o saldo **novamente** corrigido pelo IGPM mais juros legais (fls. 338 e 339).

Algo que não foi levado em conta é a enorme quantidade de numerário que a FAG adianta para o caixa da ASGEL, que posteriormente diminui tais valores dos aluguéis a receber. Todos os adiantamentos de recursos da FAG são contabilizados na ASGEL creditando-se a conta contábil “2.1.1.07.001 - COMPENSACAO DE ALUGUEL - FAG”, relativa a obrigações a pagar, conforme arquivo “RAZAO ASGEL Obrigacoes a pagar - Compensacao de aluguel adiantado pela FAG.xlsx” às fls. 517. **Percebe-se**

claramente que é a FAG quem sustenta o caixa da ASGEL, já que os lançamentos a título de adiantamento de aluguel são feitos, **no mínimo**, semanalmente. Posteriormente esta conta, que contabilmente constitui uma obrigação da ASGEL, já que recebeu adiantamento de um recurso (aluguel), é baixada via débito tendo como crédito a conta contábil “1.1.2.03.001 - FUNDACAO ASSIS GURGACZ”, que nada mais é que a conta que controla os aluguéis a receber da FAG. A FAG contabiliza os adiantamentos fornecidos à ASGEL na conta contábil “1.1.2.40.001 - LOCACOES” (arquivo “RAZAO FAG Adiantamento de locacoes da FAG para a ASGEL.xlsx”, fls. 298).

Ora, como o adiantamento de recursos não é levado em conta no cálculo da dívida que a FAG contrai ao pagar suas obrigações “em atraso”? Por que a FAG não é remunerada pelos constantes adiantamentos de aluguel que “voluntariamente” oferece à ASGEL (note que no final de 2016 a FAG terminou com os adiantamentos superando as obrigações com aluguel em quase um milhão de reais)? A tabela abaixo resume o quanto a FAG devia de aluguel para a ASGEL no período de 2014 a 2016 (e isso inclui os valores dos débitos prescritos) e o quanto foi recebido de forma adiantada pela ASGEL ao longo do ano:

	2014	2015	2016
A) Aluguéis a pagar à ASGEL (R\$) - extraído da conta “2.1.1.10.070 - ASGEL - A G EMPREENDIMENTOS” da FAG, relativos aos lançamentos a crédito e descontados os estornos a débito em 2015 (R\$1.434.817,22)	57.443.130,59	41.064.724,02	32.186.376,29
B) Adiantamento de aluguéis (R\$) - extraído da conta “1.1.2.40.001 – LOCAÇÕES” da FAG, relativos aos lançamentos a débito nessa conta	48.896.380,00	44.280.328,78	37.994.304,59

Vejamos agora como se comporta o fluxo de adiantamentos de aluguel para os anos de 2014 e 2015 da FAG em relação à ASGEL:

	Jan/14	Fev/14	Mar/14	Abr/14	Mai/14	Jun/14	Jul/14	Ago/14	Set/14	Out/14	Nov/14	Dez/14
Aluguel a pagar	1.181.787	1.181.787	1.181.787	1.181.787	1.181.787	1.181.787	1.181.787	1.181.787	13.551.866	9.789.805	9.688.911	14.958.249
Aluguel adiantado	2.424.782	4.603.749	4.522.754	2.839.405	4.006.471	2.278.074	4.565.848	4.931.354	3.403.870	8.376.604	3.285.609	3.657.853
Adiantado acumulado	2.424.782	7.028.531	11.551.285	14.390.690	18.397.161	20.675.235	25.241.083	30.172.437	33.576.307	41.952.911	45.238.520	48.896.373

	Jan/15	Fev/15	Mar/15	Abr/15	Mai/15	Jun/15	Jul/15	Ago/15	Set/15	Out/15	Nov/15	Dez/15
Aluguel a pagar	25.663.462	1.270.581	1.020.178	1.301.975	1.436.714	1.436.714	1.436.714	1.436.714	1.436.714	1.436.714	1.751.524	1.436.714
Aluguel adiantado	5.062.243	2.472.126	4.898.446	3.085.203	2.643.366	2.417.222	1.533.528	2.322.261	2.991.941	1.176.246	11.199.498	4.478.241
Adiantado acumulado	5.062.243	7.534.369	12.432.815	15.518.018	18.161.384	20.578.606	22.112.134	24.434.395	27.426.336	28.602.582	39.802.080	44.280.321

O próprio saldo acumulado da conta contábil “1.1.2.40.001 - LOCACOES” na contabilidade da FAG, que retrata os adiantamentos repassados à ASGEL, denota o *modus operandi* já alardeado anteriormente, ao afirmarmos que é a FAG quem sustenta o caixa da ASGEL e de outras empresas do grupo. É patente que ao longo do ano o saldo acumulado aumenta, o que demonstra que a FAG adianta mais dinheiro do que deveria à ASGEL para o pagamento de aluguéis. Vejamos: no início de 2014 a conta “LOCACOES” está zerada, mas chega no seu ápice em 29/09/2014, quando os adiantamentos superam as obrigações em R\$23.197.515,56. A partir daí, por conta dos pagamentos de débitos prescritos, a conta termina o ano zerada. E 2015 não é diferente, com o ápice da conta “LOCACOES” tendo sido alcançado em 30/11/2015, com um saldo de R\$11.801.008,99, até ser drenada pelo pagamentos de mais aluguéis prescritos e novamente encerrar o exercício zerada.

Por óbvio, não é do intuito da ASGEL devolver o excedente dos aluguéis recebidos de forma adiantada, e o modo que se vale para confirmar a sangria já feita nos cofres da Fundação é por meio das cobranças de aluguéis supostamente em atraso, valendo-se dos argumentos mais estapafúrdios possíveis. Para isso vale tudo: cobrar dívida prescrita, anatocismo (tal como consta do Laudo Pericial datado de 24/06/2016) etc. Não por acaso, o que faz zerar as contas de adiantamento de aluguéis são os pagamentos das dívidas prescritas.

Tal como consta dos comprovantes de transferência de recursos da FAG para a ASGEL apresentados pelo contribuinte às fls. 115 a 130 (as principais transferências de interesse desta fiscalização estão reproduzidas às fls. 343 a 516), em razão do pagamento dos aluguéis supostamente em atraso (na verdade prescritos), constatou-se também o repasse de recursos para diversas outras pessoas do grupo econômico da família Gurgacz. Este ponto será explorado no tópico seguinte “Fornecimento de recursos para outras empresas e familiares do grupo econômico”.

Se fossem admitidos como devidos os esdrúxulos cálculos e valores relativos a aluguéis prescritos, de quem seria a culpa por tamanho erro grosseiro, consistente no pagamento sistemático de aluguéis em atraso, que ao final geraram um ônus gigantesco à Fundação? Por um acaso tais atrasos teriam sido propositais? Se responsabilizássemos solidariamente toda a Diretoria da FAG, com base no art. 47 de seu Estatuto (que prevê que os Diretores são responsáveis pelos atos lesivos que causarem à Fundação), nos depararíamos com nova confusão patrimonial, pois o Presidente da Fundação, Assis Gurgacz (e posteriormente sua esposa, Nair Ventrin Gurgacz), seriam responsáveis pela dívida da FAG e ao mesmo tempo credores dela, já que são os únicos sócios da ASGEL.

Vejam os montantes dos dividendos distribuídos pela ASGEL entre 2013 e 2016 aos seus sócios:

CPF	Nome	2013	2014	2015	2016	TOTAL (R\$)
368.545.309-20	Nair Ventrin Gurgacz	566.565,68	—	1.210.060,00	1.187.500,00	2.964.125,68
005.858.319-04	Assis Gurgacz	1.166.262,73	2.200.240,00	2.640.000,00	4.750.000,00	10.756.502,73

Todo esse engenhoso esquema para drenar os recursos da Fundação mediante o pagamento desarrastado de aluguéis configura a chamada distribuição disfarçada de lucros, prevista no art. 464 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/1999, senão vejamos:

(...)

Esta fiscalização conclui que a constituição da ASGEL tem como finalidade precípua a operacionalização da distribuição, aos sócios da empresa, de lucros decorrentes em sua grande maioria da receita de aluguéis recebidos da entidade imune/isenta do grupo. Desde a sua constituição, e mesmo por ocasião do loteamento do bairro FAG, tudo foi direcionado para a construção da infraestrutura da Fundação que celebraria posteriormente contratos de aluguéis pelo uso das benfeitorias.

Fundação esta, que nunca usou do seu patrimônio livre para a realização de suas atividades (o ônibus, aliás, permaneceu pouco mais de dois anos na sua propriedade antes de ser alienado). A situação chega a ser tão esdrúxula que se a ASGEL, por hipótese, tivesse penhorado e vendido em hasta pública o imóvel da matrícula nº 57192 (onde está em funcionamento a FAG e outras empresas do grupo) a Fundação se encontraria impossibilitada de exercer a função a que se destina, pois abrigou toda sua estrutura em imóvel de “terceiros”, enquanto o imóvel que de fato lhe pertence e lhe foi entregue pelo instituidor se encontra até hoje vazio e sem uso (vide fotos às fls. 223). Mais uma vez, frise-se, a dotação de bens livres para a constituição da FAG foi apenas uma manobra formal para que pudesse ser aprovada a criação desta Fundação.

5.4.3. Fornecimento de recursos para outras empresas e familiares do grupo econômico

Tal como consta dos comprovantes de transferência de recursos da FAG para a ASGEL apresentados pelo contribuinte às fls. 115 a 130, em razão do pagamento dos aluguéis supostamente em atraso (na verdade prescritos), constatou-se a transferência de recursos para diversas outras pessoas do grupo econômico da família Gurgacz (para facilitar a visualização, as principais transferências foram juntadas às fls. 343 a 516).

Apesar do pagamento de aluguéis se tratar de um negócio celebrado entre a FAG e a ASGEL, constata-se que tal expediente é usado como justificativa para o fornecimento de recursos para diversas outras empresas do grupo Gurgacz.

Na contabilidade da FAG tudo é lançado como “Adiantamento de aluguel” para a ASGEL, mas os comprovantes de transferência juntados pelo próprio contribuinte dão conta de que na verdade tais recursos tiveram destino diverso. A planilha “RAZAO CC dos bancos com a transf de recursos JUNTADO.xlsx” juntada às fls. 298 contém detalhes extraídos da contabilidade da FAG com as anotações dos reais destinatários de tais transferências. Destaque para o pagamento de DARFs para outras empresas do grupo, tais como Cocapasa Construções, Pavimentação e Saneamento Ltda. - CNPJ 02.545.908/0001-06 (fls. 518) e Concessionária Águas de Juara Ltda. - CNPJ 03.689.021/0001-54 (fls. 519), todas tendo Assis Gurgacz como sócio-administrador. O resumo destas operações é o apresentado na tabela abaixo:

Data	Valor (R\$)	Beneficiário	Folha no processo
19/09/2014	200.000,00	Hospital São Lucas	343
23/09/2014	70.000,00	EUCATUR	344
29/09/2014	35.100,00	EUCATUR	345
30/09/2014	8.000,00	Assis Gurgacz	346
30/09/2014	187.969,54	Assis Gurgacz/Aline Gurgacz (pgto. de diversos DARFs)	347 a 357
01/10/2014	200.000,00	Assis Gurgacz	358
23/10/2014	70.000,00	EUCATUR	359
31/10/2014	85.000,00	EUCATUR	360
20/11/2014	95.000,00	Hospital São Lucas	361
24/11/2014	70.000,00	EUCATUR	362
25/11/2014	105.000,00	Hospital São Lucas	363
28/11/2014	35.100,00	EUCATUR	364
28/11/2014	619.647,43	Cocapasa Construções/Concessionária Águas de Juara/ASGEL (pgto. de diversos DARFs)	365 a 379
23/12/2014	70.000,00	EUCATUR	380
29/12/2014	35.100,00	EUCATUR	381
30/12/2014	619.707,19	Cocapasa Construções/Concessionária Águas de Juara/ASGEL (pgto. de diversos DARFs)	382 a 395
05/01/2015	4.300,00	Assis Marcos Gurgacz	396
23/01/2015	69.919,74	EUCATUR	397
28/01/2015	35.065,39	EUCATUR	398
30/01/2015	74.583,26	Cocapasa Construções/Concessionária Águas de Juara/ASGEL (pgto. de diversos DARFs)	399 a 415
23/02/2015	70.000,00	EUCATUR	416
27/02/2015	28.990,00	Assis Gurgacz	417
20/03/2015	300.000,00	Hospital São Lucas	418
25/03/2015	8.240,00	Assis Gurgacz	419
31/03/2015	1.000.000,00	Adolar Konopatzki (o CPF informado pertence a Vanda Konopatzki)	420
15/04/2015	80.000,00	Hospital São Lucas	421
23/04/2015	69.920,00	EUCATUR	422
29/04/2014	35.100,00	EUCATUR	423
30/04/2015	7.000,00	Assis Gurgacz	424
30/04/2015	250.000,00	Hospital São Lucas	425
30/04/2015	75.581,59	Cocapasa Construções/Concessionária Águas de Juara/ASGEL (pgto. de diversos DARFs)	426 a 442
30/04/2015	28.763,98	Pgto de DARFs de IRPF para Assis Gurgacz, Nair Ventorin Gurgacz e Aline Gurgacz	443 a 447
20/05/2015	180.000,00	Hospital São Lucas	448
29/05/2015	200.000,00	Hospital São Lucas	449
29/05/2015	29.051,19	Pgto de DARFs de IRPF para Assis Gurgacz	450
29/05/2015	77.259,61	Pgto de DARFs diversos para COCAPASA, Concessionária Águas de Juara Ltda, ASGEL	451 a 467

01/06/2015	21.000,00	Assis Gurgacz	468
11/06/2015	14.200,00	Nair Ventrin Gurgacz	469
30/06/2015	170.526,74	Assis Gurgacz (DARF de IRPF)	470
30/06/2015	5.275,87	DARF de IRPF de Aline Ferreira Gurgacz e Nair Ventrin Gurgacz	471e472
31/08/2015	79.571,94	Pgto de DARFs diversos para COCAPASA, Concessionária Águas de Juara Ltda, ASGEL	473 a 488
24/09/2015	70.000,00	EUCATUR	489
29/09/2015	35.100,00	EUCATUR	490
30/09/2015	2.800,40	Cocapasa (pagamento de DARF)	491 a 493
07/10/2015	3.500,00	EUCATUR	494
26/10/2015	70.000,00	EUCATUR	495
28/10/2015	35.100,00	EUCATUR	496
30/10/2015	114.740,10	Pgto de DARFs diversos para COCAPASA, Concessionária Águas de Juara Ltda, ASGEL	497 a 513
12/11/2015	1.600,00	EUCATUR	514
17/11/2015	50.000,00	Hospital São Lucas	515
30/11/2015	35.100,00	EUCATUR	516

5.5. Pagamentos efetuados pela FAG em desrespeito às suas finalidades Estatutárias

Constatamos a ocorrência de diversos pagamentos suportados pela Fundação que são dissonantes ao seu Estatuto e às funções para as quais foi criada, em flagrante desrespeito, mais uma vez, às condições impostas pelo art. 14 do Código Tributário Nacional para a fruição de benefícios fiscais.

5.5.1. Pagamentos de aluguéis a terceiros em desrespeito aos contratos apresentados

Pelo Termo de intimação Fiscal nº 001, de 08/11/2017 (fls. 02 a 07), o sujeito passivo foi intimado a apresentar, entre outros documentos, cópia dos contratos de locação celebrados pela FAG, seja como locadora ou como locatária, para o período de 2013 a 2016.

Em sua resposta às fls. 43 a 58, encontramos discrepância entre o que havia sido acordado e a realidade fática. Isso porque não foram apresentados os contratos de locação entre a FAG e o Hospital São Lucas (que tem no seu quadro societário Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira, Nair Ventrin Gurgacz e a ASGEL, fls. 192 e 193) tampouco o contrato de arrendamento de área rural utilizado pelo curso de Agronomia, em que pese tais desembolsos terem sido lançados na contabilidade da Fundação.

Também causou estranheza que o imóvel em que está assentado o Núcleo de Práticas Jurídicas (matrícula nº 30664, conforme fls. 520 a 524) é de propriedade de Assis Gurgacz, porém o contrato de locação foi celebrado entre a ASGEL e a FAG (muito embora todas estas entidades tenham em seus quadros a figura de Assis Gurgacz, como já debatido anteriormente). Para dirimir eventuais dúvidas, lavrou-se o Termo de intimação Fiscal nº 007, de 26/04/2018 (fls. 96 a 102), no qual a Fundação foi intimada a justificar estas e outras pendências, tais como a aquisição da FASUL pela FAG.

Em relação ao Núcleo de Práticas Jurídicas, cuja resposta foi juntada às fls. 140 (pasta “ITEM 13”), o sujeito passivo apresentou contrato de comodato, cujo comodante (Assis Gurgacz) autorizou o comodatário (ASGEL) a explorar o imóvel da matrícula nº 30664.

Quanto à aquisição da FASUL - Ensino Superior Ltda. (vide situação cadastral às fls. 525) pela FAG e a efetiva transferência de valores, juntou cópia de um Contrato de Cessão de Estabelecimento e planilhas em Excel com a movimentação financeira que daria suporte à operação (pasta “ITEM 14” às fls. 108). Cabe frisar que o citado contrato foi celebrado pela FASUL, representada pelo seu sócio-administrador, Assis

Gurgacz, e a FAG, representada por Jaqueline Aparecida G. Ferreira (o "Gurgacz" aparece abreviado no contrato).

O curioso é que o contrato não previu a transferência da propriedade dos bens imóveis, apenas o direito à exploração dos cursos. Assim, a FAG paga aluguel à FASUL, que continua existindo, porém agora como beneficiária das locações suportadas pela FAG. Como a FASUL é de propriedade de Assis Gurgacz, este continua sendo o beneficiário dos aluguéis, tal como o é na ASGEL, em mais uma transação que serve para operar distribuição disfarçada de rendas por meio do pagamento de locação.

No que diz respeito ao Hospital São Lucas, maiores detalhes serão tecidos logo abaixo, em tópico próprio.

5.5.1.1. Pagamentos desarrazoados à entidade empresarial Hospital São Lucas

Na resposta apresentada em 22/05/2018, relacionado ao Termo de Intimação Fiscal nº 007, questionada sobre os contratos de aluguel celebrados com o Hospital São Lucas, apresentou cópia do Termo de Cooperação Técnica, datado de 15/01/2013, e Contrato de Locação firmado entre o Hospital São Lucas e a FAG, firmado em 02/01/2013, bem como o pagamento das locações e relação de alunos envolvidos (pasta "ITEM 10" às fls. 109 a 114).

Extraí-se do contrato de locação que o seu objeto é:

"03 - DO OBJETO DA LOCAÇÃO: o objeto do presente instrumento é o ESPAÇO FÍSICO DENOMINADO PAVIMENTO 05 (planta em anexo) contendo 528,45m2 (quinhentos e vinte e oito vírgula quarenta e cinco metros quadrados, localizado no 3o andar do Hospital São Lucas de Cascavel Ltda., situado à Rua Engenheiro Rebouças, nº 2219, Bairro Centro, na cidade de Cascavel - PR, constituindo-se os referidos espaços de instalações em alvenaria, com finalidade exclusiva para uso de acadêmicos estagiários na Faculdade Assis Gurgacz.

03.1 - Da Área Locada: O pavimento 05, objeto deste Contrato compreende as seguintes áreas, projetadas especificamente para atendimento a acadêmicos e compõem-se de: Auditório, Salas de Aula, Biblioteca, Sala de Informática, Sanitários/DML, Sala de Coordenação/Reunião Docentes e área de Circulação interna".

O objeto da locação, em síntese, um andar com salas de aula e auditório para a realização das atividades acadêmicas, não comporta espaço para abrigar o equipamento de Raios-X e o sistema de ultrassom, comprados pela FAG respectivamente em 2014 e 2016, cuja informação obtida ao tempo da diligência feita em 24/04/2018 (fls. 81 a 86) é de que estariam no Hospital mediante contrato de comodato.

Por seu turno, o Termo de Cooperação Técnica prevê na sua Cláusula Primeira que constitui objeto do referido Termo "...a definição de regras e o estabelecimento de valores de repasses de recursos financeiros, para atender a locação de bens móveis e serviços a ser disponibilizado pelo **HOSPITAL SÃO LUCAS à FUNDAÇÃO**, para o atendimento de estágios dos acadêmicos dos cursos de graduação da Faculdade Assis Gurgacz, na área da saúde".

Quanto ao pagamento pelos custos da cooperação técnica, a cláusula terceira do Termo de Cooperação Técnica diz que "Acordam as partes em estabelecer como parâmetro para atendimento dos custos mensais, a fixação do percentual aproximado de 20% (vinte por cento) sobre o valor das mensalidades pagas pelos acadêmicos estagiários e beneficiados com o presente Termo de Cooperação Técnica. A **FUNDAÇÃO** repassará demonstrativo mensal a ser apresentado pela Faculdade Assis Gurgacz, ao **HOSPITAL SÃO LUCAS** para conferência, confirmação do número de acadêmicos e valores apresentados".

Note que a remuneração aproximada será de 20% sobre o valor das mensalidades dos acadêmicos beneficiados com o Termo de Cooperação Técnica. O Ofício nº 72/2015, de 30/12/2015 (extraído da resposta do contribuinte e juntado às fls. 526 e 527), encaminhado da FAG para o Hospital São Lucas, informou que seriam 2494 alunos os

participantes de estágio no Hospital, referente ao mês de janeiro de 2016. Nas planilhas e relatórios seguintes, a FAG não faz distinção de qual período estaria matriculado o aluno. Tal discriminação é importante porque não se tem estágio em todos os períodos de uma graduação.

Vejamos o caso do curso de medicina. Conforme autorização do MEC (fls. 528), a Fundação pode ofertar **atualmente** 162 vagas anuais. Tal como consta da grade curricular publicada pela própria FAG em seu sítio na internet (fls. 529 a 534), o estágio compreende o 5º e o 6º anos da graduação. Assim, poderiam haver, no máximo, 324 alunos de medicina da FAG realizando estágio no Hospital São Lucas, enquanto o referido ofício dá conta de que seriam 459 alunos. E isso sendo bastante generoso, já que a FAG teve autorização inicial para ofertar 80 vagas anuais, conforme Portaria nº 651/2013 do MEC (fls. 535 a 539).

Outro exemplo da discrepância entre alunos matriculados na FAG e alunos que **efetivamente** utilizaram as instalações do Hospital São Lucas extraímos do Curso de Farmácia. No Relatório de atividades de 2015 (extraído da página 614 do arquivo “CURSO FARMACIA.pdf”, integrante da pasta “ITEM 4”, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 007 às fls. 132), consta que o curso de Farmácia terminou o ano letivo de 2015 com 189 alunos, enquanto no Ofício nº 68/2015 da FAG para o Hospital São Lucas há o registro de que 157 alunos de Farmácia utilizaram o Hospital em novembro de 2015 (extraído das páginas 8 e 9 do arquivo “12 2015.pdf”, da pasta “ITEM 10”, juntado às fls. 112).

Como não existe curso superior integralmente prático, infere-se que os repasses ao Hospital São Lucas são feitos com base na integralidade dos alunos matriculados nos cursos, de modo a maximizar o valor do repasse àquela entidade, em desrespeito ao estipulado no próprio Termo de Cooperação que prevê o repasse em relação aos alunos beneficiados com o acordo. Cópia do Relatório de Atividades e do Ofício FAG nº 68/2015 é o que consta das fls. 540 a 542.

O contrato é claro ao prever que o pagamento envolve os acadêmicos beneficiados com a cooperação técnica (disponibilização de acesso às dependências do hospital e contato com pacientes, etc), e não todos os alunos de dado curso, até porque, como dito, nenhum curso é 100% prático. O que se extrai é que, mais uma vez, a Fundação é usada para irrigar financeiramente outras empresas do grupo Gurgacz (e empresas com finalidade lucrativa, diga-se de passagem), mediante a celebração de contratos, no mínimo, duvidosos. Note que é a FAG quem informa o quanto deve pagar, e não se vislumbra nenhum controle por parte do Hospital em saber quantos acadêmicos efetivamente usam suas instalações. Não existe um controle daquilo que é dito nos ofícios (por exemplo, mediante o uso de catraca para identificação dos alunos), simplesmente informa-se um quantitativo de alunos que, em tese, freqüentaram o Hospital e as partes simplesmente concordam.

Para reforçar este posicionamento, esclarece-se que o Hospital São Lucas passou a pertencer ao grupo Gurgacz em 15/07/2008, com a entrada da ASGEL como sócia, atualmente detentora de 99,61% das cotas, conforme situação cadastral às fls. 192 e 193. Não por acaso, o referido Termo de Cooperação Técnica e o Contrato de Locação foram assinados, dentre outros, por José Antônio Ferreira, como administrador do Hospital São Lucas, e Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira, qualificada como diretora da FAG. Como visto, não se vislumbra a esperada isenção e lisura no trato da Fundação, já que as partes do contrato são, em síntese, a mesma pessoa, que desfrutaram de interesse comum (o credenciamento de um curso de medicina necessita de um hospital, médicos e pacientes para que se obtenha do MEC a autorização para funcionamento, e a compra do Hospital São Lucas, em 2008, pavimentou o caminho para o reconhecimento do curso de medicina da FAG em 2013).

5.5.2. Pagamento de salários “a latere”

Prática que revela forte indício do cometimento de omissão de receitas, o pagamento de salários “a latere”, ou seja, “por fora”, foi constatado na esfera judicial decorrente do processo trabalhista sob o número 0000907-06.2016.5.09.0303. Tal como consta das

páginas 545 e 546 da cópia da Sentença prolatada pela 1ª Vara do Trabalho de Cascavel/PR e juntada às fls. 543 a 561, cuja condenação ao pagamento de salários “a latere” foi confirmada em sede de segunda instância perante o Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região (cópia do Acórdão às fls. 562 a 583), o Reclamante alega que no ano de 2011 elaborou um curso de pós-graduação em perícia forense, tendo sido designado coordenador de mencionado curso, já que foi o responsável por construir tal projeto.

O contrato com a FAG para elaboração dessa pós-graduação previa o pagamento mensal de parcelas de R\$750,00 enquanto o evento estivesse em andamento, tendo sido pagas apenas 18 parcelas (de janeiro de 2011 a junho de 2012), em que pese a abertura de turmas em 2012, 2013 e 2014. Alegou ainda o Reclamante que os pagamentos eram feitos em dinheiro e não constavam dos holerites.

A defesa da Fundação disse que o Reclamante era remunerado através de RPA (recibo de pagamento autônomo), porém não trouxe aos autos os referidos recibos que fizessem prova do pagamento pelo labor prestado, de modo que a tese defensiva foi julgada improcedente.

O que se demonstra aqui mais uma vez é o desrespeito às normas que dão amparo à pretendida imunidade da Fundação no que se refere à exigência da manutenção de escrituração completa de suas receitas e despesas (art. 14, inciso III, do CTN).

Segundo o Decreto nº 3.000/1999 (RIR - Regulamento do Imposto de Renda), quanto as hipóteses do cometimento de omissão de receitas:

(...)

5.5.3. Pagamento de despesas não vinculadas às finalidades da entidade

Mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 001, de 08/11/2017, e Termo de Intimação Fiscal nº 002, de 21/11/2017, de (fls. 02 a 09), o contribuinte foi instado a apresentar os comprovantes das despesas efetuadas pela instituição no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016. As respostas apresentadas constam dos documentos juntados às fls. 10 a 80.

De pronto, constatamos discrepância entre os valores lançados na contabilidade a título de despesas de custeio (particularmente em relação às despesas de consumo, serviços de terceiros e outros encargos) e o que foi efetivamente comprovado. A tabela que resume essa situação é a copiada abaixo (vide planilha “Item 2 - DRE FAG 2014 a 2016.xlsx” juntada às fls. 102):

Ano	Despesas de custeio lançadas na ECD - Escrituração Contábil Digital (despesas de consumo, serviços de terceiros e outros encargos)	Despesas totais apresentadas em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal n 001 e 002	Diferença (R\$)
2014	75.191.229,86	13.279.636,11	61.911.593,75
2015	63.059.795,76	14.298.651,99	48.761.143,77
2016	64.350.824,83	17.508.534,54	46.842.290,29

Compulsando as planilhas e notas fiscais apresentadas, encontramos diversas inconsistências que também constaram do Termo de Intimação Fiscal nº 007 (fls. 96 a 102), pelo qual exigiu-se explicação, dentre outros itens, do que se tratam os gastos com cosméticos, eletrodomésticos (tais como adegas), gastos em buffet (R\$118.565,19 empenhados só no restaurante Alta Gastronomia - CNPJ 10.309.413/0001-06, em Londrina/PR) e supermercado (aí contém itens como cerveja, carvão, pão de alho, etc) constantes em notas fiscais que tinham como destinatária dos produtos a FAG, além de explicar por que efetuaram gastos com benfeitorias necessárias, que em regra ficam a cargo do locador, e não do locatário.

As constatações da auditoria fiscal quanto as informações prestadas pelo sujeito passivo são as que se seguem.

5.5.3.1. Pagamentos de compras em supermercado

Conforme a aba “Supermercado” da planilha “NFe de terceiros - discrepancias encontradas TABULADO.xlsx” de fls. 298, é prática reiterada pela Fundação a compra de itens em supermercado que destoam de seus objetivos institucionais. Dentre estes produtos, destacam-se bebida alcoólica, carnes, pão de alho, produtos de higiene e limpeza, gêneros alimentícios etc. Destarte, não podem ser aceitas as justificativas apresentadas pelo contribuinte quanto ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº007 (fls. 116 e 117).

A pequena quantidade de itens adquiridos a cada compra, bem como sua aquisição de forma habitual denotam a utilização para fins particulares destas aquisições. Não são mercadorias compradas para a Fundação.

Vejamos, por exemplo, a compra feita em 23/12/2015 no Supermercado Irani, registrada sob a nota fiscal nº 52326, constante da supracitada planilha, **notoriamente fora do calendário escolar** (vide Calendário Escolar às fls. 584 a 597). Ela contém itens típicos de uma compra comum, sem nenhum intuito institucional, tais como 1 erva mate Terra-Mate de 1kg, 3 pacotes de pipoca nacional Beja Flor de 500g cada, 1 farofa de mandioca Pinduca de 500g, 1 sal refinado Zaeli de 1kg, 1 detergente em pó Tyxan Ipê de 1kg, 2 pacotes de arroz parboilizado Rampinelli de 5kg cada, etc. Outras compras realizadas fora do calendário escolar, a título de ilustração: NF 34341, de 26/12/2013; NF 34476, de 02/01/2014; NF 43222, de 31/12/2014; NF 43307, de 06/01/2015; NF 52435, de 29/12/2015; NF 52515, de 02/01/2016; NF 61772, de 31/12/2016.

A resposta do contribuinte diz que são produtos usados na manutenção e limpeza de suas instalações. Afirma ainda que “o Centro Universitário Assis Gurgacz conta com um total de 125 mil metros quadrados de área construída...”. Ora, não se limpa ou mantém tamanha estrutura com compras esporádicas e em quantidades irrisórias de gêneros de limpeza tal como apontado pela fiscalização como sendo de uso pessoal. Apenas um quilo de sabão em pó adquirido na nota fiscal nº 52326, de 23/12/2015, é incompatível com eventual compra de gêneros para manutenção de uma instituição desse porte, porém totalmente compatível com compras de cunho particular.

Na resposta aduzida pelo sujeito passivo em 12/06/2017, por exemplo, tenta justificar a compra de itens de supermercado ao apresentar os pedidos de compra de mercadorias para cursos de pós-graduação e eventos. O que se extrai dos pedidos é que foram feitos para o ano letivo acadêmico, e constatamos diversas compras totalmente fora desse contexto, além de não encontrarmos correspondência entre o que foi requisitado nos diversos Memorandos e as compras registradas em nome da Fundação.

5.5.3.2. Despesas com itens supérfluos

Tal como consta na aba “Cosmetico celular adegas resort” da planilha “Item 4 - NFe de terceiros - discrepancias encontradas.xlsx” de fls. 102, apurou-se a compra de diversos itens de luxo (buffets e doces finos) e supérfluos, como adegas e cosméticos. As justificativas apresentadas são genéricas, de modo que não se vislumbra afastar o desvio de finalidade com tais gastos.

Em relação à cama box, às fls. 117, alega que é utilizado no dormitório médico no Hospital São Lucas e são utilizados pelos alunos do curso de Medicina. Ao compulsarmos o Termo de Cooperação Técnica celebrado entre a FAG e o Hospital São Lucas, no objeto da locação, já debatido no tópico 5.5.1.1, não se vislumbra o aluguel de nenhuma sala com a função de dormitório, e também não foi indicado nenhum número de patrimônio que indicasse sua incorporação ao acervo do hospital (o que também seria estranho, já que se trata de entidade empresária).

Quanto as adegas, em relação àquela que consta da nota fiscal nº 302968/2015, diz apenas que está na Reitoria (fls. 116), porém não indica número de patrimônio que possibilite a confirmação de sua incorporação ao patrimônio da Fundação.

No que diz respeito aos cosméticos (fls. 117), alega que foram usados no Laboratório de Controle de Qualidade Biológica, porém a pequena quantidade (um item de cada produto), a diversidade de produtos e a eventualidade (foram identificadas apenas duas

notas fiscais, a de número 18, emitida em 11/08/2016, e a de número 32, emitida em 05/12/2016) denotam que se tratam de compras para uso pessoal.

Se de fato estivesse inserido nas atividades acadêmicas desenvolvidas pela instituição de ensino, as compras deveriam seguir um padrão, o que não ocorreu no caso em tela. Ademais, é no mínimo estranho a aquisição para fins acadêmicos de produtos cosméticos em 05/12/2016. Isto porque, apesar de constar no calendário escolar como dia letivo (fls. 585 e 586), tal data é posterior ao dia 02/12/2016, prazo final para divulgação das provas bimestrais no sistema da entidade, de modo que não se vislumbra atividade realizada após as provas finais para avaliar a qualidade de dois potes de pó compacto na cor bege claro e um spray fixador de cabelos.

5.5.3.3. Despesas com benfeitorias necessárias

As benfeitorias necessárias, como a compra de transformadores de energia elétrica, reformas nos prédios e aquisição de asfalto para pavimentação dos estacionamentos, pela dicção do art. 35 da Lei nº 8.245/91, correm por conta do locador. No entanto, conforme planilha “NFe de terceiros - discrepancias encontradas TABULADO.xlsx” de fls. 298, o que se vê é que a FAG suporta todos os encargos atinentes à manutenção das instalações prediais, tais como compra de material elétrico e impermeabilização, tal como demonstrado nas próprias planilhas de despesas informadas pelo sujeito passivo em atendimento às intimações (vide planilha “DOC Planilha NF despesas da FAG TABULADO 2013.xlsx” as fls. 298).

Em que pese alegar que os contratos de locação são claros ao prever que as benfeitorias realizadas pela locatária não serão indenizadas, mais uma vez causa, no mínimo, estranheza o fato do inquilino manter em perfeitas condições de funcionamento as instalações que ocupa, mesmo que para tanto realize obras e compre equipamentos que são de responsabilidade do locador e serão agregadas ao patrimônio do locador, por ocasião do término do contrato de locação.

5.5.3.4. Uso de carros de luxo para fins particulares custeados pela FAG

Consta a aquisição em 28/11/2013 (vide notas fiscais às fls. 598 e 599) de dois veículos da marca Land Rover, modelo Evoque, pelo custo total de R\$370.000,00, que são utilizados pela Diretoria da FAG. Interessante uma entidade que se diz “sem fins lucrativos” empenhar seus recursos na compra e manutenção de carros de luxo.

Em consulta ao sítio do DETRAN/PR (fls. 600 a 611), há o registro de várias multas de trânsito em localidades diversas, muitas delas em época de recesso escolar, o que leva à conclusão de que os referidos automóveis são utilizados para fins particulares. Vejamos algumas das infrações anotadas:

- para o veículo Land Rover Evoque de placas AZN-3900:

- a) 21/07/2014: Rodovia PR-317, km 121, município de Floresta/PR;
- b) 28/01/2015: BR-163, km 131, município de Realeza/PR;
- c) 18/02/2015: BR-277, km 644, município de Céu Azul/PR;
- d) 04/11/2015: BR-277, km 454, município de Laranjeiras do Sul/PR;
- e) 23/04/2016: BR-277, km 727, município de Foz do Iguaçu/PR;
- f) 29/07/2016: Aeroporto Internacional Afonso Pena, município de São José dos Pinhais/PR;

- para o veículo Land Rover Evoque de placas BDP-2109:

- a) 04/02/2014: BR-163, km 292, município de Douradina/MS;
- b) 10/12/2014: BR-277, km 454, município de Laranjeiras do Sul/PR;
- c) 05/11/2015: Rodovia PR-317, km 145, município de Engenheiro Beltrão/PR;
- d) 17/05/2016: BR-469, km 14, município de Foz do Iguaçu/PR;

5.5.3.5. Compra de equipamentos utilizados por outras empresas do grupo econômico

Tal como constatado na diligência feita em 24/04/2018 (fls. 81 a 86), diversos equipamentos médicos e de áudio e vídeo de elevado valor são adquiridos pela FAG e utilizados por outras empresas do grupo. Esta prática reforça a constatação desta Auditoria da existência do grupo econômico e confusão patrimonial.

A aba “Equipamentos médicos” da planilha “NFe de terceiros - discrepancias encontradas TABULADO.xlsx” juntada às fls. 298 contém diversos equipamentos e instrumentais adquiridos pela Fundação entre 2013 a 2016. A título de exemplo, constatou-se que vários dos itens da nota fiscal nº 2787/2015, cujo valor total é de R\$463.990,01, pagos pela FAG, encontram-se em empresa diversa (CATVE), ligada ao grupo Gurgacz (vide a aba “Equipamentos de audio e video” da planilha citada acima).

Já o aparelho de Raios-X da nota fiscal nº 8495/2014 (na monta de R\$65.000,00) e o sistema de ultrassom da nota fiscal nº 7533/2016 (adquirido pelo custo de R\$372.400,00), também pagos pela Fundação, segundo informações dos contadores que acompanharam a diligência, encontravam-se no Hospital São Lucas, este também pertencente ao grupo Gurgacz.

Este definitivamente não é o comportamento esperado de uma fundação sem fins lucrativos: usar os recursos auferidos para comprar bens de alto valor destinados a outras empresas do grupo.

5.5.3.6. Pagamento de despesas com combustível de veículos de outras empresas do grupo econômico

Tal como consta na planilha “Gastos com combustível de veículos suportados pela FAG.xlsx” de fls. 298, apurou-se a emissão de diversas notas fiscais eletrônicas de despesas com abastecimento de veículos do grupo econômico como se dissessem respeito à FAG.

Ao cruzarmos as placas dos veículos de empresas da família Gurgacz constantes do Sistema RENAVAM (fls. 167 a 176; fls. 182 e 183; e fls. 612 e 613) com as notas fiscais de abastecimento, constatamos que a FAG foi responsável pelo pagamento de despesas de combustível da Master Vídeo Produção Ltda., ASGEL e Canal 21 Comunicações do Paraná Ltda.

Interessante registrar que as empresas Master Vídeo Produção Ltda e Canal 21 Comunicações do Paraná Ltda não foram encontradas no local de funcionamento constante nos registros da Receita Federal do Brasil, conforme constatações dos relatórios da diligência realizada em 24/04/2018. Ou seja, são empresas geridas pela família Gurgacz que não existiam fisicamente até o dia 24/04/2018, porém tem os gastos suportados pela FAG.

Caso emblemático de confusão patrimonial é o constante na nota fiscal nº 33284, de 05/07/2016 (fls. 614), referente ao abastecimento do veículo de placas AWO-3900. Consta no campo “Informações complementares” a seguinte frase: “Inf. Contribuinte: PLACA: AWO3900 OBS: TOWER HOSPITAL SAOLUCAS”. Ora, aqui temos um veículo de propriedade da ASGEL (fls. 167 a 176), abastecido pela FAG e utilizado pelo Hospital São Lucas.

Na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 007 entregue em 12/06/2018 (pasta “ITEM 6” às fls. 140), os seguintes veículos da ASGEL tiveram o uso “justificado”:

- placas ANC-9286: veículo emprestado para o Curso de Nutrição da FAG;
- placas PAW-0009: veículo emprestado para o triathlon, vestibular e 14º ECCI da FAG;
- placas NBN-9439: veículo emprestado para o transporte de milho a granel produzido pela FAG;
- placas AOI-3900: veículo da Diretoria Administrativa da ASGEL (uma BMW X4) abastecido em serviço;
- placas AZR-3900: em comodato, cujo contrato não contém reconhecimento de firma;

- placas AZF-3900: em comodato, cujo contrato não contém reconhecimento de firma;
- placas AJQ-3900: em comodato, cujo contrato não contém reconhecimento de firma;
- placas AJC-4890: em comodato, cujo contrato não contém reconhecimento de firma;

Veículos para os quais **não houve justificativa** do abastecimento ter sido suportado pela FAG:

- veículo da Master Video Produção Ltda: placas EFZ-0202;
- veículo da Canal 21 Comunicações do Paraná Ltda: placas ARW-2599;
- veículos da ASGEL: placas AEN-0019; APJ-3052; BAH-1619; AZJ-3900; AKZ 6406; APP-1228; AWO-3900; AXG-3900; ASQ-6276; AVP-3239; AQK-7378; AZU 3900; AGA-7585; AXI-3900; AXZ-3900; e APZ-3248.

Nos poucos veículos em que houve justificativa para o abastecimento ter sido suportado pela FAG, constata-se que seu suporte é frágil. Os contratos de comodato não contém **reconhecimento de firma** ou algo que pudesse confirmar a veracidade da data neles aposta. Em outros casos, foi alegado apenas o “empréstimo” do veículo. E quanto ao veículo da ASGEL de placas AOI-3900 respondeu que se tratava de “Abastecimento do carro da Diretora Administrativa em serviço”. Pelo menos foi sincero ao confessar a confusão patrimonial e desvio de finalidade na aplicação dos recursos da FAG, já que se trata de abastecimento de veículo de terceiro.

5.5.3.7. Abastecimento de aeronaves pertencentes a outra empresa do grupo

Ao ser requisitado a comprovar os gastos com combustíveis de aeronaves representados pelas notas fiscais nº 1884/2014, 1170/2015 e 1183/2015 (fls. 102), juntou documentação comprobatória da NF nº 1884/2014, que tratava do abastecimento de querosene de aviação (AVJET), porém **nada justificou** quanto aos dispêndios com gasolina de aviação (AVGAS) suportados pelas notas fiscais nº 1170/2015 e 1183/2015, limitando-se a apresentar a quitação dos boletos que tratavam destas notas fiscais (pasta “ITEM 16” às fls. 140).

Justificar o abastecimento com gasolina de aviação de uma aeronave movida a querosene de aviação é impossível. O Contrato Particular de Cooperação em Transporte celebrado entre a ASGEL e a FAG tem como objeto o uso do jato da Beech Aircraft, modelo 400A, prefixo PT-WHB, de propriedade da ASGEL (fls. 615 a 621).

Em síntese, a motorização desta aeronave é composta de dois turbofans movidos a QAV (querosene de aviação), com um consumo médio de 610 litros por hora de voo (fls. 622 a 625). Já as notas fiscais nº 1170/2015 e 1183/2015 com gasolina de aviação (AVGAS) só podem dizer respeito a outra aeronave, fora do objeto do Contrato de Cooperação em Transporte.

Primeiro, porque o combustível retratado nas Nfs 1170/2015 e 1183/2015 é diferente. E segundo, a quantidade abastecida também é totalmente diferente. A NF nº 1884/2014 trata de 1601 litros de QAV, o que é compatível com a aeronave e os deslocamentos apresentados nos planos de voo do próprio contribuinte. Por exemplo, o Relatório de Bordo nº 764 dá conta de que a aeronave PT-WHB decolou no dia 28/10/2014 de Cascavel/PR a Brasília/DF, tendo sido abastecida com 1601 litros de QAV, cuja duração prevista do voo seria de 1 hora e 50 minutos.

Por outro lado, as NF nº 1170/2015 e 1183/2015 tratam do abastecimento, respectivamente, de 351 litros e 115 litros de AVGAS. Esta quantidade e o tipo de combustível dizem respeito a aeronaves cuja motorização é a pistão. Por coincidência, Assis Gurgacz é sócio-administrador da empresa West Wings Escola de Aviação Ltda. - CNPJ 05.303.959/0001-10 (fls. 626), que, segundo a ANAC (Agência Nacional de Aviação Civil), opera os seguintes modelos de aeronaves (fls. 627 e 628), todas movidas a AVGAS (fls. 629 a 644): Cessna Aircraft modelos 150H, 150J e 152; Piper Seneca modelo PA-34-200T; e Neiva modelo EMB-712. Em tempo, interessante notar que os Relatórios de Bordo apresentados são preenchidos em formulários timbrados como “EUCATUR”.

A conclusão é de que houve o abastecimento de aeronaves pertencentes a outra empresa do grupo Gurgacz cujo gasto foi suportado pela FAG, em desrespeito à Lei, ao seu Estatuto, e servindo como mais uma prova da confusão patrimonial e desvio de finalidade perpetrado pela Fundação.

5.5.3.8. Pagamento das despesas do casamento de Aline Gurgacz com recursos da FAG

Enorme estranheza causou o fato da nota fiscal nº 1748 (fls. 645), emitida por Styllograph Grafica e Editora Ltda ME - CNPJ 17.591.680/0001-68 em 24/03/2015, relativa à confecção de convites de casamento, ter sido cancelada e logo em seguida emitida a nota fiscal nº 1749 (fls. 646), cujo conteúdo foi alterado para “Impressos - Folder1”, mantidas as mesmas características, dimensões e valor da nota relativa ao convite de casamento.

A nota fiscal juntada às fls. 647 dá conta de que a FAG comprou, em 17/10/2014, doces finos da empresa “Rose Marie & Simone Nejm” (sítio da loja na internet às fls. 648), sediada em Curitiba, pelo valor de R\$26.000,00. Há ainda três notas fiscais emitidas pela Alta Gastronomia, respectivamente em 23/09/2014, 26/02/2015 e 21/07/2015, totalizando mais de R\$118 mil (aba “Buffet” da planilha “NFe de terceiros - discrepancias encontradas TABULADO.xlsx” as fls. 298). Em contato telefônico com o Buffet Planalto em Londrina/PR, a atendente informou que a empresa Alta Gastronomia pertence ao Buffet Planalto, sendo que a diferença é que a Alta Gastronomia atende exclusivamente clientes corporativos. A localização de ambas é no mesmo endereço (um do lado do outro), senão vejamos:

Empresa	CNPJ	Endereço
Buffet Planalto Ltda	75.235.911/0001-05	Av. Tiradentes, 6429, Jardim Rosicler.
Alta Gastronomia Ltda	10.309.413/0001-06	Av. Tiradentes, 6515, Jardim Rosicler.

Tal como noticiado pela mídia (fls. 649 a 666), a celebração do matrimônio de Aline Gurgacz com Alessandra Meneghel Júnior ocorreu em 20/05/2015, cujo jantar foi servido pelo Buffet Planalto. Como visto, a despesa com convites de casamento, doces finos e buffet foi antecedente ao casório, o que nos leva à conclusão, mediante presunção, de que as despesas de casamento da neta de Assis Gurgacz e Nair Ventorin Gurgacz foram custeadas pela FAG, em flagrante desrespeito aos objetivos institucionais da Fundação e a seu próprio Estatuto. Presunção, segundo Carlos Roberto Gonçalves, “é a ilação que se extrai de um fato conhecido para se chegar a um desconhecido”. Ademais, nas respostas apresentadas pelo contribuinte nada foi dito para justificar tais dispêndios.

Nesse sentido, o art. 47 do atual Estatuto Social da FAG prevê a responsabilização dos Diretores que praticarem atos lesivos à instituição, cujo teor da convenção é o reproduzido abaixo:

Art. 47. Os Diretores Administrativos da FAG são juridicamente responsáveis pelos atos lesivos que causem à instituição, bem como pelos que, nas mesmas condições causem a terceiros, agindo nesta qualidade, reservado à FAG o exercício do direito de regresso em relação ao causador do dano.

O desvio de finalidade da Fundação e a confusão patrimonial desta com seus instituidores e parentes são práticas há muito tempo cometidas. Notícia veiculada no sítio eletrônico da própria FAG datada de 23/05/2011 (fls. 667 a 669) comunicou que “Acadêmicos formandos do curso de Tecnologia em Design de Interiores, da Dom Bosco, acompanharam a transformação do Complexo Esportivo da Faculdade Assis Gurgacz no ambiente que foi palco da festa de Bodas de Ouro do casal presidente da FAG, Assis e Nair Gurgacz”.

Como se vê, há constantemente o uso da FAG para benefício da família Gurgacz, em total desrespeito à Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional e ao próprio Estatuto Social da Fundação. A ideia de se construir uma entidade sem fins lucrativos

que atue na área educacional passa ao largo do que realmente é a Fundação Assis Gurgacz.

5.5.3.9. Despesas com cartão de crédito dissonantes com os objetivos da Fundação

Ao compulsarmos as faturas de cartão de crédito corporativo pagas pela Fundação (pasta “ITEM 7” às fls. 144), encontramos de plano lançamentos de despesas com passagens aéreas totalmente fora dos objetivos da FAG. São gastos de cunho particular, que denotam o uso de recursos da entidade para proveito pessoal, inclusive diversas viagens para o exterior, com direito a aluguel de veículo (como exemplo, locação de veículo e hospedagem em Miami, Flórida, em novembro de 2014).

Abaixo, listamos as principais constatações:

Mês da fatura	Data do lançamento	Descrição	Valor (R\$)
Jan/2013	10/10/2012	South African Sao Paulo BRA 03/03	6.911,15
Jan/2013	13/11/2012	American Airlines Sao Paulo BRA 02/05	611,82
Fev/2013	13/11/2012	American Airlines Sao Paulo BRA 03/05	611,82
Abr/2013	13/11/2012	American Airlines Sao Paulo BRA 05/05	611,82
Dez/2013	20/11/2013	TAP Air Portugal 01/05	1.710,98
Jan/2014	20/11/2013	TAP Air Portugal 02/05	1.710,98
Fev/2014	20/11/2013	TAP Air Portugal 03/05	1.710,98
Mar/2014	20/11/2013	TAP Air Portugal 04/05	1.710,98
Abr/2014	20/11/2013	TAP Air Portugal 05/05	1.710,98
Dez/2014	17/11/2014	Milescarrentalmiami.co FL USD 292,50	764,27
Dez/2014	26/11/2014	Grand Beach Hotel Surf Surfside USD 274,26	691,96
Mai/2016	20/04/2016	British Airways PLC	1.813,43
Mai/2016	20/04/2016	British Airways PLC 01/05	267,84
Jun/2016	20/04/2016	British Airways PLC 02/05	267,84
Jul/2016	20/04/2016	British Airways PLC 03/05	267,84
Ago/2016	20/04/2016	British Airways PLC 04/05	267,84
Set/2016	20/04/2016	British Airways PLC 05/05	267,84

5.5.3.10. Despesas não comprovadas

Em que pese ter dito na resposta apresentada em 12/06/2018, relativo ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 007, que “...as diferenças apontadas se referem a itens não sujeitos à emissão de notas fiscais de venda mercadorias ou serviços, tais como despesas com locação, depreciação e despesas financeiras”, tal afirmativa não pode prosperar.

Se da planilha “Item 2 - DRE FAG 2014 a 2016.xlsx” juntada no Anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 007 (fls. 102) descontarmos o que a FAG contabilizou como aluguéis (que também podem ser provados por recibos idôneos), ainda teremos o seguinte montante sem comprovação:

Ano	A) Despesas totais lançadas na ECD - Escrituração Contábil Digital (mediante análise da DRE)	B) Despesas totais apresentadas em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal n 001 e 002	C) Aluguéis	Diferença - R\$ (A-B-C)
2014	75.191.229,86	13.279.636,11	53.283.793,96	8.627.799,79
2015	63.059.795,76	14.298.651,99	42.024.559,80	6.736.583,97
2016	64.350.824,83	17.508.534,54	32.738.087,72	14.104.202,57
			TOTAL	29.468.586,33

Sem dúvidas, trata-se de um montante considerável, de quase trinta milhões de reais, para os quais não foram juntadas provas de sua idônea utilização. Lembramos que uma fundação privada goza de imunidade condicionada, que só se opera atendidos certos requisitos, dentre eles o de manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Aqui não temos a comprovação daquilo que está escriturado na contabilidade.

Só na rubrica de despesa “Passagens aéreas e translados”, extraída da DRE da Fundação, temos os seguintes dispêndios, perfeitamente passíveis de serem comprovados (já que por óbvio são emitidas pelo menos notas fiscais de serviços), porém nada consta nas informações prestadas pelo sujeito passivo:

	2014	2015	2016	TOTAL (R\$)
Passagens aéreas e translados (extraído da DRE da ECD da FAG)	230.690,05	100.128,71	234.011,49	564.830,25

É no mínimo temerário que tamanho recurso careça de comprovação, ou que a Instituição não disponha de sistema de controle interno ou acompanhamento de demonstração das despesas compatíveis com a responsabilidade que lhe é atribuída.

5.6. Remuneração de seus dirigentes pelos serviços prestados:

Ao analisarmos por amostragem as GFIPs (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) das competências de 10/2013, 03/2014, 05/2015 e 11/2016 constatamos o pagamento de salários a dirigentes da Fundação (fls. 670).

A redação original da alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997 previa que a concessão de imunidade tributária em relação aos impostos das entidades educacionais sem fins lucrativos estaria condicionada, dentre outros quesitos, à não remuneração de seus dirigentes, por qualquer forma, pelos serviços prestados. Tal vedação só foi relativizada com a Lei nº 13.151, de 28/07/2015, vejamos:

(...)

O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 14, prevê de forma cristalina que a vedação na cobrança de impostos em relação às instituições de educação sem fins lucrativos fica condicionada à não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio a qualquer título:

(...)

Por sua vez, o art. 9º do Estatuto Social da entidade prevê que a investidura nos cargos de Direção não importa em remuneração sob qualquer forma, enquanto o § 1º explica que se entende por cargo de Diretoria os integrantes dos Conselhos de Instituidores, Deliberativo, Fiscal, de Programação, Presidência e membros da Diretoria Executiva da Fundação, *in verbis*:

Art. 8º . A investidura nos cargos de Direção se dará mediante assinatura do termo em livro próprio, ou nas atas de eleição e posse para os cargos para os quais forem eleitos. § único. As atas das reuniões dos Conselhos e da Diretoria Executiva serão lavrados em livro ou digitalizados e arquivados em local próprio, sob responsabilidade da Diretoria Executiva.

Art. 9º . Não serão remunerados, por qualquer forma os cargos de Diretoria e não se distribuirão lucros, bonificações ou vantagens a diretores, instituidores ou conselheiros, sob qualquer forma ou pretexto.

§ 1º. Os cargos de Diretoria, referidos no caput deste artigo, referem-se aos integrantes dos Conselhos de Instituidores, Deliberativo, Fiscal, de Programação, Presidência e membros da Diretoria Executiva da Fundação.

No caso em tela é nítido o pagamento de salário a dirigentes da Fundação, que inclusive pertencem à família Gurgacz, contratados desde tenra idade (Nair Cristina Gurgacz Ferreira foi admitida aos 16 anos de idade, enquanto Aline Gurgacz Ferreira Meneghel aos 17), conforme quadro a seguir, extraído da Ata da Reunião Conjunta dos Conselhos Instituidores e Deliberativo da Fundação Assis Gurgacz (fls. 301 e 302), realizada em 27/03/2012:

Nome	Data de nascimento	Cargo	Início do vínculo empregatício	Parentesco	Salário em 10/2013	Salário em 03/2014	Salário em 05/2015	Salário em 11/2016
Nair Cristina Gurgacz Ferreira	04/07/1992	Suplente do Conselho Fiscal	03/11/2008	Filha de Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira; neta de Assis Gurgacz e Nair Ventorin Gurgacz	2.119,81	2.303,49	2.476,43	9.173,31
Aline Gurgacz Ferreira Meneghel	18/02/1989	Suplente do Conselho Deliberativo, Membro do Conselho de Programação	01/08/2006	Filha de Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira; neta de Assis Gurgacz e Nair Ventorin Gurgacz	3.527,24	3.904,57	4.000,77	5.053,34

Conforme já esclarecido, a vedação foi relativizada a partir de 08/2015, liberando o pagamento desde que cumpridos os requisitos legais, com destaque para a exigência de comunicação ao Ministério Público. Tal comunicação não foi apresentada à fiscalização, restando portanto descumprido o normativo legal, o que, por si só, já impediria o gozo da imunidade por parte da Fundação.

5.7. Da isenção do PROUNI:

A Lei nº 11.096/2005 criou o Programa Universidade para Todos - PROUNI, cujo art. 8º previa a isenção do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins às instituições que aderissem ao referido programa. Por seu turno, o § 3º do art. 8º da citada Lei disciplinava que a isenção seria calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas, cujo cálculo foi regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013.

Conforme contato via e-mail com o Ministério da Educação (fls. 671 e 672), a FAG, apesar de ter aderido ao PROUNI em 27/10/2005 e renovado sua adesão em 01/01/2014, não contém registros de sua participação no programa desde 2015.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001, a fiscalizada foi instada a apresentar os cálculos relativos à Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas (POEB), conforme consta da Lei nº 11.096/2005 e Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013, bem como informar o lucro da exploração, para fins de cálculo da eventual isenção de impostos que usufruiria por aderir ao PROUNI.

Na sua resposta protocolada em 22/12/2017 (fls. 46), alegou que “...não aderiu ao PROUNI e, por essa razão, não apresenta memórias de cálculos solicitadas no referido termo, pois não aplica a metodologia mencionada na Lei nº 11.096/2005 e Instrução Normativa nº 1.394/2013”.

Destarte, não se vislumbra eventual aplicação da isenção prevista no art. 8º da Lei nº 11.096/2005, tendo em vista que o contribuinte não cumpre os requisitos para sua fruição.

6. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE/SUSPENSÃO DA ISENÇÃO

Por todo o conjunto probatório carreado aos autos, constata-se que o contribuinte não observou os requisitos legais dispostos nos artigos 9º e 14 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional; no caput e nas alíneas “a” e “b” do parágrafo 2º do artigo 12 da

Lei nº 9.532/97; e no artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013. Reproduzimos abaixo a legislação em comento:

(...)

Constatou-se a ocorrência de distribuição disfarçada de rendas por meio de contratos de aluguel firmados entre entidades pertencentes ao mesmo grupo econômico, assim como a remuneração de dirigentes da Fundação, em desobediência inclusive ao previsto no seu próprio Estatuto, além de diversos dispêndios sem vinculação com os objetivos da FAG, não restando suporte inclusive para se cogitar eventual isenção sob o amparo do PROUNI, já que não há alunos matriculados valendo-se desse programa governamental.

O procedimento de suspensão da imunidade tributária observará o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

(...)

7. CONCLUSÃO

Pelo exposto, considerando as características do sujeito passivo de natureza jurídica de sociedade empresarial com fins lucrativos, participante de grupo econômico de fato, que se valeu de contratos de aluguel para transferência de numerário a empresa do grupo com o fito de ao final promover a distribuição de lucros, com fins de reduzir tributos e ludibriar a determinação legal que veda a fundação de distribuir sob qualquer forma os seus rendimentos, e, pelo abuso da personalidade jurídica diante da confusão patrimonial e administração comum das entidades componentes do grupo econômico, incorrendo também no desvio de finalidade e aplicação do superávit em atividades e despesas estranhas ao objeto da entidade, entende esta fiscalização que deve ser suspensa a imunidade tributária de que trata a alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, a suspensão da isenção tributária de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, além de se suspender a isenção tributária de que trata a Lei nº 11.096/2005, que instituiu o Programa Universidade para Todos - PROUNI, no período de 01/01/2013 a 31/12/2016.

Durante todo o período fiscalizado a entidade deixou de cumprir os requisitos legais listados acima, de modo que o termo inicial da ocorrência das infrações, em cumprimento ao § 5º do art. 32 da Lei nº 9.532/1997, é o dia 01/01/2013.

Por conseguinte, fica o sujeito passivo **INTIMADO** a apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência da notificação, as alegações e provas que entender necessárias, conforme disposto no § 2º do art. 32 da Lei nº 9.430/96.

(...)” [Os destaques são do original.]

6. Em 13/08/2018, de forma tempestiva, a interessada apresentou a manifestação de fls. 740/1020, na qual se insurge contra a Notificação Fiscal, requerendo o seu cancelamento e o restabelecimento da imunidade suspensa.

7. Por intermédio do Parecer Conclusivo às fls. 1021/1089, as autoridades fiscais apreciaram a manifestação oferecida, decidindo pela suspensão da imunidade e das isenções tributárias. Confira-se as suas conclusões:

“6. DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Tendo em vista todo o exposto no presente Parecer, decidimos pela suspensão da imunidade/isenção, no período de 01/01/2013 a 31/12/2016, pela não observância das condições fixadas em Lei para o gozo das referidas imunidade e isenções tributárias, condições estas previstas: nos arts. 9º e art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN); nas alíneas “a”, “b” e “d” do § 2º, além do § 3º, todos do art. 12 da Lei nº 9.532/1997; e no artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013, que regulamenta o Prouni.

Assim, deve-se operar a suspensão: da imunidade que trata a alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988; da isenção tributária de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.532/1997; da isenção de que trata o art. 14, X, da Medida Provisória nº

2.158-35; e da isenção tributária de que trata o art. 8º da Lei nº 11.096/2005, que instituiu o Programa Universidade para Todos – Prouni.

Por fim, encaminhe-se os autos em tela à Saort/DRF/CVL, para adoção das medidas de sua competência.”

Do ADE de Suspensão da Imunidade/Isenções

8. Ato contínuo, o Delegado da Receita Federal do Brasil em Cascavel/PR expediu em 05/09/2018 o Despacho Decisório de fl. 1105 e o Ato Declaratório Executivo DRF/CVL/PR nº 30/2018 (fl. 1106) declarando a suspensão da imunidade e das isenções tributárias, no período de 01/01/2013 a 31/12/2016. Veja-se o aludido ADE:

“ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/CVL/PR Nº 30, DE 05 DE SETEMBRO DE 2018

Declara a suspensão da imunidade e da isenção tributárias, no período de janeiro/2013 a dezembro/2016.

O DELEGADO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE CASCAVEL, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelos artigos 336 e 340 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 09 de outubro de 2017, e com base no artigo 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 9º e 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e artigo 123 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e tendo em vista o que consta no processo administrativo nº 10935.724057/2018-48.

Art. 1º - Declara a suspensão da imunidade tributária da FUNDAÇÃO ASSIS GURGACZ - FAG, CNPJ: 02.203.539/0001-73, no período de 01/01/2013 a 31/12/2016, por inobservância ao disposto no art. 150, IV, “c”, da Constituição Federal de 1988, artigo 14 do Código Tributário Nacional e demais normas tributárias pertinentes à matéria.

Art. 2º - Declara a suspensão da isenção tributária de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; do art. 8º da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005; e do art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, da pessoa jurídica FUNDAÇÃO ASSIS GURGACZ - FAG, CNPJ: 02.203.539/0001-73, no período de 01/01/2013 a 31/12/2016.

Art. 3º - Fica a pessoa jurídica mencionada sujeita aos lançamentos de ofício para a constituição dos créditos tributários relativos aos tributos e contribuições devidos e administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, cujos fatos geradores ocorreram no período abrangido pela suspensão da imunidade e da isenção tributárias aqui especificadas.

Art. 4º - O presente Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no DOU.”

9. Cientificada desse ADE em 13/09/2018 (fl. 1111), mesma data em que foi publicado no Diário Oficial da União (fl. 1107), a contribuinte, por meio de seu advogado e bastante procurador (fl. 2426), ofereceu em 15/10/2018 (fls. 1119/1120) a impugnação de fls. 1121/1188, cujas alegações são abaixo reproduzidas:

“(…)

II. PRELIMINARMENTE - DA TEMPESTIVIDADE DA PRESENTE MANIFESTAÇÃO

12. A Impugnante foi intimada a impugnar Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade/Isenção, no prazo de 30 dias, conforme artigo 32, § 6º da Lei nº 9.430/96:

“(…)

13. Tanto a intimação eletrônica (1.108) quanto a data de publicação no DOU (fl. 1.107) correspondem ao dia 13/09/2018:

(...)

14. Dessa forma, o prazo para a presente Impugnação se inicia em 14/09/2018 e se encerra-se em 15/10/2018, o que evidencia a tempestividade do presente recurso.

III. DA IMPROCEDÊNCIA DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, INCISO VI, 'C', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - AUSÊNCIA DE INFRAÇÃO AO ARTIGO 14 DO CTN

III.1. DO ENQUADRAMENTO DA IMPUGNANTE NA IMUNIDADE E CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

15. A Fundação Assis Gurgacz é fundação sem fins lucrativos que tem como objetivo atuar nas áreas da educação e da assistência social. Foi constituída em 1997 e, desde então, tem reconhecidamente realizado atividades nas referidas áreas, o que NÃO foi contestado pela fiscalização.

16. Nesse sentido, o art. 2º do seu Estatuto Social prevê a realização de ações na área da Assistência Social, conforme descritas nos artigos 6º e 203 da Constituição Federal do Brasil de 1988, com objetivo do amparo e desenvolvimento do ser humano, realização de programas de ensino em todos os níveis e suas modalidades, de projetos educacionais, culturais, esportivos, de lazer, de assistência social, de saúde, de comunicação social e de meio ambiente e ecologia, bem como a execução de projetos socioculturais voltados ao atendimento de crianças e adolescentes de baixa renda. Ainda, realizada a promoção da dignidade humana na 3ª idade e a promoção do ensino em todos os níveis (vide Estatuto Social da Fundação - fls. 13 e seguintes).

17. A atuação assistencial da Impugnante tem destaque em relação à criança/adolescente e aos idosos carentes, através de diversas ações e projetos, conforme se verifica a partir de seu site na internet (www.fag.org.br). A Impugnante desenvolve seus projetos por um programa macro, denominado "**AÇÃO INTEGRADA PELA CIDADANIA**", "com a finalidade de dar suporte para todas as ações desenvolvidas nos programas e projetos sociais, que visam promover o bem-estar social, a melhoria da qualidade de vida, a formação cidadã, qualificação profissional e a inserção social". A relevância da Fundação na comunidade e região em que atua é inegável, atendendo a um "público anual de 70.000 (setenta mil) beneficiários no município de Cascavel e de outros municípios da região oeste, por meio da Assistência Social, a Saúde, a Educação e a Preservação Ambiental, além dos diversos programas sociais, projetos e ações pontuais na comunidade", conforme informações constante de seu site.

18. Ademais, no menu Programas e Projetos, link "DESENVOLVIMENTO SOCIAL E ECONÔMICO", estão relacionadas diversas ações beneficentes realizadas pela Impugnante, dentre as quais se destacam:

(...)

19. Sobre este aspecto, no Parecer Conclusivo de fls. 1.021 e seguintes, dentre a fama de atividades e projetos realizados, a fiscalização contesta um único projeto: o Projeto de Assessoria Jurídica Popular desenvolvido pelo Núcleo de Prática Jurídica (fl. 1.061 - item 5.1 do Parecer). Segundo o Parecer, trata-se de uma obrigação imposta pelo MEC às instituições que ofertem o curso de Direito. Independentemente da exigência em se ter um Núcleo de Prática Jurídica para o estágio supervisionado obrigatório, fato é que a FAG conta com tal núcleo e nele desenvolve um projeto social de desenvolvimento de assistência jurídica gratuita a populações de baixa renda, o que denota sim um programa assistencial.

20. Ademais, tendo em vista sua destacada atuação, a Impugnante possui as diversas certificações em sua área de atuação, tais como certificado de utilidade pública federal e municipal, anexados ao presente processo (doc. 1 da Manifestação à Notificação):

(...)

21. De fato, tais características não importam presunção absoluta para fins de imunidade, como quer a fiscalização (fl. 1.063 - Parecer, fl. 1.063), mas integram o vasto conjunto de elementos que demonstram a legítima sujeição da FAG à imunidade do artigo 150, VI, c, CF, que veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos:

(...)

22. Se não se constituem prova definitiva sobre a imunidade, tais certificações possuem sim força para atestar o caráter assistencial e de utilidade pública da Impugnante, aspectos fundamentais para a fruição da imunidade.

23. Ainda, a Impugnante atende aos requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, uma vez que **(i) não distribui quaisquer parcelas de seu patrimônio e renda; (ii) aplica integralmente os recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; (iii) mantém a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades legais.**

24. Anualmente, a Impugnante envia a prestação de contas ao Ministério Público, órgão que tem a função de fiscalizar as fundações, nos termos do art. 66 do Código Civil, bem como da Resolução nº 2.434/ 02 do Ministério Público:

(...)

25. No caso da Impugnante, jamais houve rejeição de suas contas, conforme se verifica dos relatórios elaborados pelo Ministério Público dos anos de 2013 a 2015. Veja-se que a conclusão do Ministério Público é sempre pela aprovação das contas, a exemplo do Parecer do ano de 2015:

(...)

26. É certo que a opinião pela aprovação de contas da Impugnante só é possível diante da regularidade de suas atividades, inclusive a ausência de distribuição de rendimentos e a avaliação de seus registros contábeis, ou seja, tal aprovação pressupõe, logicamente, a observância do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

27. Sobre este aspecto, o Parecer que fundamentou o Ato Declaratório aponta que a análise das contas pelo Ministério Público "é limitado" (fl. 1.064). Menciona, ainda, como exemplo, auditorias imperfeitas da PWC na Petrobrás e do Legislativo sobre o Executivo.

28. Em primeiro lugar, os exemplos mencionados não se aplicam ao presente caso. Trata-se de situações totalmente distintas, sobre as quais não cabe à Impugnante tecer maiores considerações. Auditoria da PWC não tem nenhuma relação com auditoria do Ministério Público.

29. Em segundo lugar, o objeto da auditoria não é limitado como afirma a fiscalização. Ao contrário, a fiscalização do Ministério Público envolve ampla análise da contabilidade, avaliação de controles internos, das atividades desenvolvidas, da adequação aos fins estatutários, dentre outras competências atribuídas ao Ministério Público. Nesse sentido é a Resolução nº 2432/ 02:

(...)

30. A avaliação do Ministério Público não se limita a auditoria prevista pelo Conselho Federal de Contabilidade, mas envolve todas as questões citadas na Resolução supratranscrita, esta não mencionada pela fiscalização

31. Ainda sobre os referidos requisitos do artigo 14 do CTN, a Impugnante trouxe aos autos Declaração de que a entidade não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; que a entidade aplica integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e que a entidade mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (doc. 02 da Manifestação à Notificação). Anexou, ainda, cópia da ficha contendo o Relatório de Informações das Demonstrações Contábeis protocolado no SICAP - Sistema de Cadastro e Prestação de Contas ao Ministério

Público do Estado do Paraná, no qual também é possível verificar que a Impugnante não distribui lucros nem parcelas do seu patrimônio a quaisquer títulos (doc. 03 da Manifestação à Notificação). Por fim, anexou também cópias dos termos de abertura e encerramento do seu Livro Diário e as fichas do Livro Razão, bem como o Balanço Patrimonial (doc. 04 da Manifestação à Notificação).

32. Assim, a regularidade perante o Ministério Público, desprezada pelo Parecer e pelo Ato Declaratório ora impugnado, junto aos demais documentos anexados ao processo, é sim elemento fundamental para a comprovação do cumprimento do artigo 14 do CTN. Trata-se da prova do cumprimento a requisitos não apenas formais, mas também materiais, não podendo prosperar o Parecer e respectivo Ato Declaratório neste ponto.

33. Quanto ao CEBAS, reitera-se para o fato de não se configurar requisito para fruição da imunidade, tanto assim que os requisitos previstos na legislação competente para tratar da imunidade de instituição de educação sem fins lucrativos (artigo 14 do Código Tributário Nacional) são distintos daqueles considerados para fins do CEBAS. O próprio Parecer reconhece que não é definitivo para a fruição da imunidade.

34. Desta forma, afastadas considerando (i) a reconhecida atuação da Fundação, através de programas e projetos na área educacional e assistência social; (ii) que nunca houve reprovação de suas contas pelo órgão competente para respectiva análise (Ministério Público); (iii) a documentação ora anexada aos autos (declaração, relatório de demonstrações contábeis, livros Diário, Razão e Balanço Patrimonial), é de rigor o reconhecimento da imunidade relativa às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (artigo 15, VI, c da Constituição Federal de 1988), bem como do cumprimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

35. Neste passo, o que se verifica nos presentes autos é que a autoridade fiscal ignorou a documentação apresentada pela Impugnante, bem como sua reconhecida atuação nas áreas da assistência social e da educação. O que fez a autoridade fiscal foi realizar uma série de suposições ao longo da Notificação Fiscal e do Parecer Conclusivo, sem, entretanto, esclarecer qual a ilicitude de tais acusações ou que tipo de implicações estas teriam na imunidade constitucionalmente garantida à Impugnante.

36. Cita-se, uma vez mais, considerações relativas ao fato de a Impugnante integrar um grupo de sociedades, a menção aos contratos de aluguel e o Termo de Cooperação entre a instituição educacional e um hospital, dentre outros atos jurídicos lícitos, realizados de acordo com as finalidades da instituição, sem qualquer repercussão quanto à imunidade. Da leitura da Notificação Fiscal, o que foi mantido no Parecer Conclusivo, não se compreende quais são as acusações que importam em suspensão da imunidade, já que não há um apontamento claro das eventuais violações cometidas pela Impugnante.

37. Nesse sentido, a despeito de diversas das acusações se configurarem como meras suposições, sem relação com a suspensão da imunidade, ou com atos ilícitos, todas elas serão devidamente rechaçadas, conforme a seguir se demonstra.

III.2. DA ACUSAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

38. Em suas razões iniciais, constantes da Notificação de Suspensão, verificou-se que a autoridade autuante, antes mesmo de relatar o ocorrido e antes de apresentar os supostos elementos reunidos nos presentes autos, indicou, no item 3.2., que a Impugnante teria feito um "planejamento tributário abusivo".

39. A Impugnante contestou a utilização de tal acusação, uma vez que não está relacionada aos fatos, sendo trazida antes mesmo do relato dos fatos na Notificação Fiscal, e uma vez que não há qualquer referência na legislação sobre o que consistiria o alegado planejamento tributário abusivo.

40. No Parecer que fundamentou o Ato Declaratório ora impugnado, a autoridade fiscal traz definição do que seria o planejamento tributário abusivo, mas ressalta que "**A LEGISLAÇÃO QUE TRATARIA DO TEMA NÃO FOI APROVADA**" (fl. 1.065) (destaques da Impugnante).

41. Ora, **se a legislação que trata do tema não foi aprovada e se não há nem mesmo na doutrina ou na jurisprudência concordância sobre o que seria um planejamento tributário abusivo, é certo que essa fundamentação é totalmente descabida.** Carece de legalidade, como reconheceu o próprio Parecer. É dizer, o Ato Declaratório traz expressamente um fundamento ilegal para embasar suas acusações.

42. Para sanar a ausência de lei e de regulação jurídica, o Parecer lança mão do jargão que diz que "contra fatos não há argumentos". O que se discute nos presentes autos é justamente a qualificação dos fatos e sua subsunção à lei, não podendo a fiscalização tomar suas acusações com verdades absolutas, especialmente quando para subsumir a um conceito (planejamento tributário abusivo) que inexistente na legislação.

43. Portanto, reitera a Impugnante as razões pelas quais a manutenção da acusação de planejamento tributário abusiva ser totalmente descabida.

44. Considerando, ainda, que a Impugnante é entidade imune à incidência de impostos, não haveria que se falar em um planejamento para pagar menos tributos.

45. De mais a mais, partir do pressuposto de um planejamento tributário abusivo indica, em verdade, que a autoridade administrativa partiu de premissas equivocadas, desprovidas de relação com documentação ou com o quanto determinado em lei.

46. No Direito Tributário, a conduta administrativa é regida pelo princípio da legalidade, mais ainda, da estrita legalidade e da vinculação (artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I, ambos da Constituição Federal, além do artigo 97 do Código Tributário Nacional), inclusive como elemento essencial para proteger o contribuinte cidadão de arbitrariedades da atuação estatal. Para a Administração Pública prevalece a estrita legalidade na subsunção do fato à hipótese da norma e a legalidade no procedimento para a constituição do fato jurídico tributário, com a expedição da norma individual e concreta. Nesse sentido, não pode a autoridade administrativa, no procedimento fiscal ou na própria constituição do crédito tributário, valer-se de teorias, conceitos ou perspectivas não previstas legalmente.

47. A acusação feita na Notificação de Suspensão, e mantida no Parecer Conclusivo, não tem qualquer efeito jurídico, tanto assim que não é mencionado qualquer fundamento jurídico para embasá-la, de modo que esta se baseou apenas em suposições genéricas, sem relação com a legislação tributária ou com as normas que regulam a atuação das fundações.

48. Neste passo, de rigor que sejam rechaçadas quaisquer acusações de planejamento tributário abusivo, seja pela ausência de previsão legal deste instituto, seja pela ausência de demonstração de suas implicações, seja ainda pela ausência de correlação com as acusações feitas no presente caso para fins de suspensão da imunidade.

III.3. DA SUPOSTA AUSÊNCIA DE BENS PARA A REALIZAÇÃO DE SUA FINALIDADE E IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO COMO FUNDAÇÃO

49. Em sua Manifestação em face da Notificação de Suspensão, a ora Impugnante demonstrou que somente após as ilações, a relatar as "*constatações fiscais*". Pois bem, a primeira das supostas acusações diz respeito à ausência de bens para realização de sua finalidade.

50. Sobre este aspecto, considerou a autoridade fiscal que, no ano de sua constituição, em 1997, a Fundação possuía apenas um veículo e um imóvel, não utilizados na realização de suas atividades.

51. Em primeiro lugar, caso não houvesse qualquer bem quando da constituição da Fundação, o que evidentemente não é o caso, a análise dessa questão para efeito da qualificação enquanto tal não é de competência da fiscalização tributária, porquanto esta matéria não tem qualquer relação de causa ou efeito com os aspectos fiscais. Sabidamente, a qualificação da Fundação enquanto tal e a existência ou não de bens é de averiguação do Ministério Público, o qual, dentro da sua exclusiva competência,

sempre fiscalizou, sendo certo que a Fundação, suas contas e sua atuação sempre foram aprovadas, a exemplo dos relatórios já noticiados na presente Manifestação.

52. Em segundo lugar, verifica-se que a fiscalização dos presentes autos se refere tão somente ao período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016, razão pela qual tais considerações devem ser de pronto afastadas na apreciação da manutenção da imunidade, por não pertencerem a qualquer período relacionado ao fato gerador em questão, datando dos idos de 1990.

53. Em terceiro lugar, e ainda que assim não fosse, constata-se novamente a ausência de relação entre as considerações feitas pela fiscalização e a norma que garante a imunidade da Impugnante. Não demonstra a autoridade fiscal qual requisito para a fruição da imunidade teria sido violado pela suposta "ausência de bens suficientes".

54. Não cabe à autoridade fiscal avaliar a suficiência ou não dos bens utilizados para a constituição da fundação, e mais grave, fora do período de fiscalização. Naquele momento, a decisão de seu fundador foi fazer a dotação de um imóvel e de um veículo. Tal fato, ressalta-se, fora da abrangência dos presentes autos, pode se justificar nos bens possíveis de serem conferidos à fundação, na intenção de utilizar aqueles bens para as atividades da fundação. Pouco importa nesse momento, e para fins fiscais, os bens conferidos no momento de sua constituição. Fato é que a fundação foi criada conforme disposições legais e passou a exercer as atividades previstas em seu estatuto, o que não foi rechaçado sequer na peça sobre a qual a ora Impugnante se manifesta. Decidiu a Fundação, então, por motivos que também não se submetem à avaliação da fiscalização, não edificar o imóvel próprio e alugar um imóvel já edificado para exercer suas atividades.

55. Em quarto lugar, não se verifica nas acusações fiscais qualquer ilicitude tributária quanto à constituição da Fundação. Houve atendimento do Código Civil vigente à época, com a indicação de bens livres. Tais aspectos nunca foram questionados.

56. Ainda, quanto à alienação de veículo, o fato de não ter sido comunicado ao Ministério Público pela Fundação se configura uma mera irregularidade, não se qualificando sobre qualquer legislação de regência como ilícito tributário suficiente à suspensão da imunidade pela Receita Federal, tanto que isso nem mesmo foi indicado na Notificação como um elemento para a suspensão. Não bastasse, o Ministério Público, quando do exercício de sua competência de velar pelas fundações, aprovou as contas da ora Impugnante, o que afasta qualquer consequência para a mencionada irregularidade. É dizer, o próprio órgão competente por fiscalizar e velar pelas Fundações não considerou que havia motivo suficiente para reprovação de contas, encerramento de atividades ou aplicação de quaisquer outras sanções que, ao final, só prejudicariam a sociedade.

57. Todos esses aspectos foram trazidos na Manifestação da Fundação em face da Notificação de Suspensão de Imunidade. O Parecer Conclusivo que fundamentou o Ato Declaratório, entretanto, insistiu em opinar na gestão da Fundação. Afirma que seria "mais barato e vantajoso" ter edificado o imóvel ao invés de alugá-lo. Trata-se de consideração que, insiste-se, foge ao escopo do trabalho fiscal. A opção de alugar ou construir é exclusivamente da Impugnante e não pode, em nenhuma hipótese ser questionada pela fiscalização.

58. No mais, para além das acusações sobre a suposta vantagem administrativa de possuir ou alugar um imóvel, discussão incabível nestes autos, o Parecer fiscal insiste na tese da distribuição disfarçada de lucros por aluguéis. Tal acusação será refutada em tópico próprio, sendo demonstrado que o preço dos aluguéis era de mercado e que foi devidamente justificado, do ponto de vista jurídico e, inclusive, do ponto de vista econômico, o pagamento de aluguéis em atraso. O que insiste a Impugnante é que o fato de se optar por aluguel não transforma tal ato em distribuição disfarçada de lucros.

59. Portanto, reitera a Impugnante todas as considerações já feitas quanto aos bens necessários à execução de suas atividades, fazendo-se aqui referência novamente ao fato de o Ministério Público ter reconhecido a legalidade e legitimidade das atividades da

Fundação. Tal aspecto, embora desprezado e reduzido pelo Parecer, faz indiscutivelmente prova da regularidade da imunidade da Impugnante.

60. Portanto, também com relação às presentes acusações (dos bens necessários à execução de suas atividades), o que se verifica é que não produzem quaisquer efeitos sobre o direito da Impugnante à imunidade.

III.4. DA ACUSAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO: DOS PROCURADORES E EMPREGADOS COMUNS

61. Um dos pontos centrais da acusação fiscal diz respeito ao fato de a Impugnante (FAG) ter tido como Presidente o Sr. Assis Gurgacz e sua esposa, Sra. Nair Ventorin Gurgacz, pessoas físicas que, a par de fundadores da Impugnante, possuem seus próprios negócios, inclusive a sociedade ASGEL Ltda. Esse fato não indica qualquer ilicitude, por óbvio.

62. A autoridade fiscal, entretanto, entende que a existência de procuradores comuns e de empregados comuns entre tais pessoas jurídicas seria fundamento para um suposto grupo econômico, "conforme tratamento dado pela Consolidação das Leis do Trabalho" (Decreto-lei nº 5.452/43, artigo 2º, § 2º).

63. O Parecer de fls. 1.021 e seguintes utiliza a teoria do diálogo das fontes para justificar a utilização do conceito de grupo econômico do Direito Trabalhista. Ocorre que, para que haja diálogo entre as fontes, é necessário que no ramo do Direito próprio não haja um instituto próprio, com regime jurídico próprio. Trata-se de teoria utilizada para conferir coerência a ramos jurídicos complementares e que integram sistemas próximos. Utilizando a mesma citação da autoridade fiscal na fl. 1.067: A teoria foi desenvolvida por Erik Jayme, na Alemanha, e Cláudia Lima Marques, no Brasil. A última doutrinadora **propõe um sentido de complementaridade entre o Código Civil de 2002 e o Código de Defesa do Consumidor, sobretudo nas matérias de direito contratual e responsabilidade civil.** A teoria do diálogo das fontes foi desenvolvida em outro contexto e, por óbvio, pressupõe a possibilidade de complementaridade, de mínima identidade entre os ramos, da existência de uma lacuna jurídica e da necessidade de recorrer a esse tipo de interpretação.

64. No caso em análise, inexistem os pressupostos para utilização da teoria do diálogo das fontes. O Direito Tributário possui regramento próprio para tratar da responsabilidade, não havendo espaço para que se traga um regime de responsabilidade da CLT

65. A leitura do artigo 2º, § 2º da CLT é suficiente para ilustrar a ausência de complementariedade:

(...)

66. Veja-se que o objetivo da legislação trabalhista é estabelecer solidariedade decorrente da relação de emprego, sendo certo que, por possuir sistemática própria, com premissas e princípios distintos da legislação tributária, é certo que tal disposição não pode ser aplicada ao presente caso, em que nem mesmo se discute a exigência de tributo, mas tão somente a suspensão de imunidade e, portanto, de observância do artigo 14 do Código Tributário Nacional. Novamente, tem-se um evidente descumprimento da legalidade, in casu, na realização de acusações fiscais sem fundamento em lei própria, ou melhor, com fundamento em norma claramente inaplicável à presente situação. Tal aspecto, por si só, é suficiente para afastar qualquer pretensão de fiscalização em formalizar uma acusação de grupo econômico, seja qual for o objetivo de tal acusação.

67. A definição de grupo econômico utilizada pela fiscalização é para fins exclusivamente de execuções trabalhistas, não podendo ser alargado nem para cobrar tributo, muito menos para impedir a existência de uma fundação. Fosse assim, as maiores fundações da nação estariam extintas (já que são usualmente fundadas por grandes empreendedores), em absoluto prejuízo à comunidade.

68. Questiona-se: qual a relação de tais acusações com os requisitos para a fruição da imunidade? Há obrigação de que o instituidor ou Presidente de uma Fundação se afaste

de outras atividades? É vedado que o sócio de uma pessoa jurídica que exerça atividade econômica crie uma Fundação? Ora, se assim fosse não haveria fundação neste país, tendo em vista que é bastante corriqueiro que as Fundações educacionais e de assistência social são justamente criadas por empresários, que pretendem realizar atividades filantrópicas. Descabe aqui qualquer acusação de grupo econômico, portanto.

69. Ademais, tal alegação não tem qualquer relação com as exigências que devem ser cumpridas para o enquadramento da fundação no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Assim, ainda que superada a ausência de fundamento jurídico, fato é que nos presentes autos a constatação de que o Sr. Assis Gurgacz é fundador da Impugnante e foi sócio da ASGEL Ltda. não tem qualquer consequência sobre a imunidade constitucionalmente prevista e os requisitos do artigo 14 do CTN.

70. Especificamente sobre os empregados e procuradores em comum, insiste a Impugnante no fato de que inexistente incompatibilidade entre a atuação em pessoas jurídicas distintas, muito menos ilicitude. É preciso novamente ressaltar que a ilicitude não se pode presumir, como pretende a fiscalização ao longo de todo o Parecer Conclusivo que fundamentou o Ato Declaratório.

71. É natural que a Impugnante tenha pessoas da confiança de seu fundador trabalhando na empresa. Tal aspecto não configura ilicitude e não afasta quaisquer dos requisitos para manutenção e fruição da imunidade.

72. Veja-se que a fiscalização nem mesmo pretendeu investigar a atuação de tais pessoas na Fundação ou em outra empresa relacionada pela fiscalização. Se o fizesse, constataria que não há qualquer incompatibilidade, em especial porque muitos desses profissionais são contratados pela FAG como professores. Tais profissionais exercem, concomitantemente à docência na fundação, como natural ocorrer, outras funções nas outras empresas mencionadas. Por isso, questiona-se novamente, qual a relação dessa concomitância com a fruição da imunidade em discussão?! Pior ainda, é possível se extrair juízo que a Fundação deve ter docentes exclusivos, não podendo que estes ministrem aulas em outras instituições ou que tais profissionais, a exemplo de médicos, advogados, psicólogos desenvolvam suas funções em outras instituições, complementando sua atividade docente?

73. Cita-se, por exemplo, a Sra. Lais Raycik, que segundo a lista da fiscalização (fl. 698) foi por um período contratada pela FAG e pela Eucatur: na FAG foi contratada como professora, no curso de psicologia; e na EUCATUR trabalha como psicóloga. Da mesma forma, o Sr. Ramiro de Lima Dias, também trabalha na FAG como professor de direito, ao mesmo tempo em que é contratado como advogado na empresa Eucatur:

(...)

74. Veja-se que no caso dos empregados e procuradores comuns, a Impugnante apresentou vasta justificativa, inclusive documental, demonstrando a ausência de qualquer consequência fiscal; há plausibilidade e possibilidade de procuradores e empregados em comum. O Parecer, por outro lado, insiste na tese de que a Impugnante estaria fazendo análise isolada das acusações. **Ora, o que faz a Impugnante, desde a Manifestação em face da Notificação de Suspensão, é rechaçar as acusações feitas. Ao se afastar cada um dos tópicos de acusação, não restará o alegado conjunto comprobatório que pretende amparar o Ato Declaratório.** Deve a autoridade fiscal reconhecer que a existência de empregados e procuradores comuns, grupo econômico trabalhista, planejamento tributário abusivo, tudo isso é **insuficiente**, isoladamente ou em conjunto, para a suspensão da imunidade.

75. Portanto, mais uma vez a Impugnante está diante de acusação sem qualquer relação com os requisitos para fruição da imunidade; acusação feita sem fundamento aplicável ao caso concreto e sem qualquer ilicitude. É de rigor, portanto, sejam também afastadas as acusações de grupo econômico, seja qual for a finalidade pretendida pela fiscalização.

76. Ainda, reitera-se que é impossível se falar em grupo econômico entre uma sociedade com fins lucrativos, que distribui lucro a seus sócios ou acionistas, e uma fundação

(com fundador pessoa física), que não possui sócios nem acionistas, e tem finalidade assistencial! O próprio fato de se tratar de Fundação impossibilita a acusação de grupo econômico, porque esta não tem sócios. O fato de o fundador ser pessoa física com posses e ser sócio de uma pessoa jurídica com atividade econômica não quer dizer nada sobre a fundação. A bem da verdade, são usualmente pessoas físicas realizadoras de negócios que possuem recursos e patrimônio, que conseguem dispende em prol da sociedade, sem finalidade econômica, recurso e tempo para auxiliar o surgimento de fundações, mormente aquelas onerosas, mas sem fim econômico, como as educacionais e de assistência social, tal como é o caso da Impugnante

77. Por fim, quanto às acusações de pagamentos e remessas para a ASGEL Ltda., estas serão tratadas em tópico próprio, tendo em vista que o Parecer se refere a eles ao tratar do grupo econômico e ao tratar da finalidade lucrativa. Esclarece-se, desde logo, que os pagamentos feitos à ASGEL são decorrentes de contratos de aluguel, devidamente formalizados e com preço justo, o qual pode ser quitado diretamente em cada data de vencimento, ou por meio de pagamentos por conta e ordem, tratados como adiantamentos.

III.5. INDEVIDA ACUSAÇÃO DE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA E FINALIDADE LUCRATIVA

78. O Parecer manteve a acusação que menciona que, "no plano fático, o contribuinte tem fim econômico (...) o objeto social do sujeito passivo é a prestação organizada e profissional de serviços educacionais" (fl. 694). Menciona o artigo 966 do Código Civil, que define o que se considera empresário, porém, não teceu a autoridade fiscal nenhuma consideração sobre quais os elementos específicos foram considerados para que se qualificasse a atividade da Impugnante como econômica.

79. A atuação na área educacional pode se dar com objetivo de obtenção de lucro ou sem finalidade lucrativa, sendo certo que no caso da Impugnante, a atuação sempre se deu sem finalidade lucrativa. Tal aspecto não foi rechaçado pelo Parecer nos trechos complementares. A ausência de finalidade lucrativa não significa que não possa haver cobrança de mensalidade ou, ainda, que se obtenha um superávit decorrente dessa cobrança, devendo ser este reinvestido nas suas atividades. Cita-se:

(...)

80. Ademais, o próprio Supremo Tribunal Federal já admitiu que as entidades imunes podem ter "atividade econômica", sendo-lhes vedada a distribuição de seus resultados positivos:

(...)

81. No mesmo sentido a doutrina: "*A expressão constitucional sem fins lucrativos refere-se à finalidade da instituição e não ao eventual superávit obtido por entidade que não tenha por fim o lucro: a finalidade é relevante e o superávit não.*" (ÁVILA, René Bergmann. Lei 9.532/97 Comentada e Anotada; Síntese, 1998, nota nº 90, p. 97)

82. Portanto, o que se verifica no caso da Impugnante é a atuação na área educacional e a obtenção de resultados positivos, não distribuídos e nela reinvestidos, o que não se confunde com atividade econômica visando lucro.

83. Veja-se que o Parecer, na fl. 1.068 aduziu dados sobre o faturamento médio e o pagamento de aluguéis, o que, insiste-se, não equivale a finalidade lucrativa ou distribuição de lucros. O pagamento de aluguéis, inclusive em atraso, será objeto de tópico próprio, em que se comprovou justificativas jurídicas, negociais e econômicas para seu pagamento.

84. Cita-se também a Lei nº 9.532/97, que regulamenta a imunidade das instituições de educação, sendo certo que NÃO HÁ NOS PRESENTES AUTOS DEMONSTRAÇÃO DE QUE A IMPUGNANTE TENHA DESCUMPRIDO OS REQUISITOS DO ARTIGO 12, VEJAMOS:

(...)

85. Aliás, o Parecer nem mesmo fez menção à Lei nº 9.532/97 para fundamentar a finalidade lucrativa. E nem poderia haver, já que a Impugnante se enquadra nas exigências do artigo 12, pois: a) não remunera dirigentes que não atuem na direção executiva da Fundação, fazendo, nos poucos casos em que isso acontece, pelo valor de mercado; b) aplica seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais, não havendo qualquer distribuição de rendimentos, sendo certo que as indevidas acusações da autoridade fiscal serão rechaçadas no tópico seguinte; c) mantém escrituração completa de receitas e despesas, tanto assim que a fiscalização e o Ministério Público tiveram acesso à documentação contábil da Impugnante, conforme exaustivamente relatado na Notificação Fiscal e nos Pareceres de Aprovação de Contas do MP; d) igualmente não se contesta a conservação dos documentos pelo prazo exigido em lei; e) a fiscalização reconhece a apresentação da Declaração de Rendimentos, informando a sujeição à imunidade.

86. Neste passo, deve ser rechaçada a acusação de que a Impugnante exercia atividade econômica visando o lucro tão somente porque prestava serviços educacionais e cobrava mensalidades. A obtenção de resultado positivo não se confunde com lucro, especialmente quando é comprovadamente reinvestido na fundação.

III.6. DA AUSÊNCIA DE DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO: PAGAMENTOS JUSTIFICADOS A TÍTULO DE ALUGUEL E ADIANTAMENTOS

87. Ao final e ao cabo, juntamente com as demais ilações fiscais, a Notificação e o Parecer Conclusivo que ampararam o Ato Declaratório pretenderam descaracterizar a imunidade da Impugnante, afirmando que houve distribuição disfarçada de lucros por meio de pagamentos a título de aluguel e adiantamentos, especialmente à ASGEL.

88. Reitera a Impugnante os equívocos na análise dos fatos cometidos pelo Parecer, já que a relação com a ASGEL, especialmente quanto ao pagamento de aluguéis, foi devidamente justificada nestes autos, inclusive durante a fiscalização.

89. Ressalta-se que a própria autoridade fiscal reconhece *que os valores de aluguel estipulados nos contratos de aluguel são de certo modo razoáveis* (fl. 702). Neste ponto, não pretendeu a Impugnante distorcer argumentos ou criar afirmações que não existem, como afirma o Parecer nas fls. 1.069. Pretende a Impugnante apenas deixar claro o que são premissas incontroversas, para que seja possível identificar em que ponto está a discordância fiscal. Desta forma:

(i) não resta discussão sobre a existência de um contrato de locação;

(ii) o aluguel está sendo pago por imóvel cujo uso inexoravelmente é utilizado pela Fundação para consecução de sua atividade, tratando-se de despesa necessária;

(iii) foi uma opção da Fundação, provavelmente porquanto menos onerosa, não edificar em seu terreno próprio, mas locar imóvel pronto e já adaptado para consecução de suas atividades; e

(iv) O PREÇO PRATICADO PARA O ALUGUEL ESTÁ ABSOLUTAMENTE DENTRO DO VALOR DE MERCADO, NÃO TENDO A D. AUTORIDADE FISCAL COMO NEGAR, AO CONTRÁRIO, MESMO PROCURANDO ACUSAR A FUNDAÇÃO, RECONHECE QUE O VALOR PRATICADO DA LOCAÇÃO É RAZOÁVEL!

90. O Parecer sugere, então, que o problema estaria nos aluguéis em atraso. Por essa razão, insiste a Impugnante em algumas premissas: não há ilicitude quanto ao contrato de aluguel, inclusive porque fixado preço de mercado. Daí que a suposta distorção estaria no pagamento de aluguéis em atraso.

91. Tal acusação, ressaltada pelo Parecer as fls. 1.069, tampouco merece prosperar. Em relação aos aluguéis em atraso, o que se tem é o cumprimento do quanto contratado pela Impugnante, com os acréscimos legais e contratuais.

92. Os contratos de aluguel celebrados entre FAG e ASGEL são das instalações utilizadas no desenvolvimento de sua atividade educacional (fl. 703). Desde o início da

fiscalização ficou claro que os pagamentos estão relacionados à finalidade da Impugnante.

93. Não há como o Parecer questionar que é legítimo o pagamento de aluguel de uma área bastante ampla, com moderna e adequada infraestrutura para o exercício de suas atividades educacionais. Basta ver os vídeos e relatos públicos da FAG na internet, tais como os que se apresentam abaixo:

(...)

94. Mas não é só. O quanto relatado pela fiscalização às fls. 702/703 apenas demonstra que, como a Impugnante não poderia realizar investimentos significativos para edificar prédio próprio, em terreno próprio, efetuou a locação de um local já edificado, com infraestrutura adequada onde foram feitas benfeitorias, adaptadas para o exercício da atividade educacional. **Outras ilações sobre essa opção não são de competência da Receita Federal e adentram em discussões sobre o valor de mercado dos aluguéis pagos, correntes ou em atraso.**

95. Aliás, nada mais natural, e novamente sem qualquer ilicitude, que a locação fosse feita por uma pessoa jurídica relacionada ao instituidor da Fundação. Isso não significa, entretanto, confusão patrimonial ou distribuição disfarçada de lucro. Tal só ocorreria, e não seria distribuição disfarçada porque a locadora não é sócia da Fundação, mas ilicitude, se o aluguel estivesse fora do preço de mercado. Tal aspecto não é contestado diretamente pelo Parecer, que reitera as suposições feitas sobre aspectos gerenciais e extra tributários. O que foi de reconhecimento da própria fiscalização é que **o valor pactuado e pago está totalmente dentro do valor de mercado, como não pode deixar de admitir a própria autoridade fiscal.**

96. Com relação aos aluguéis que estavam, nos termos da lei civil, prescritos, como insiste a autoridade fiscal, não representa a impossibilidade de pagamento. Ao contrário, significa que:

(i) a Fundação, talvez por dificuldade naqueles momentos, não cumpriu com a obrigação de pagar o aluguel, na data de seu vencimento, aluguel este que nunca foi cobrado fora do valor de mercado como admitiu a fiscalização;

(ii) após tamanho atraso no cumprimento das obrigações, o locador poderia até ter despejado a fundação, mas o mesmo pacientemente aguardou o momento em que a Fundação pudesse ressarcir-lo de tantos atrasos;

(iii) a concessão feita pelo locador não pode, sob qualquer prisma, militar contra ele, no sentido de que não mais poderia cobrar a fundação ou despejá-la;

(iv) qualquer locatário que esteja em imóvel cujo preço é razoável e que a estrutura esteja adaptada às suas atividades tem interesse em quitar os atrasos e nele permanecer;

(v) equivocada a alegação fiscal de que se o valor está prescrito melhor não pagar: é o mesmo que dizer que os atos jurídicos devem ser pautados pela má-fé, em oposição à boa-fé que impera no direito civil contratual.

97. Ao contrário do afirmado no Parecer Conclusivo, tais pagamentos não criaram distorção, mas são plenamente justificados dadas as condições específicas da relação jurídica e contratual das partes envolvidas. Sobre a legitimidade e boa-fé dos pagamentos, ainda que em atraso, o Parecer Conclusivo não adicionou qualquer comentário.

98. O que as alegações fiscais parecem indicar é que a Impugnante se valha da própria torpeza e se beneficie do próprio inadimplemento contratual, o que ela jamais faria! Poderia a Impugnante permanecer no imóvel, pagando a locação apenas a partir daquele momento? Ainda que não estivesse dotada de boa-fé, o que não é o caso, mesmo depois de muito atraso, a ponto de contado o prazo prescricional dos atrasos, havia interesse da Impugnante em permanecer no imóvel e, portanto, no cumprimento do quanto pactuado desde o início. Enfim, a sugestão fiscal não faz sentido nem do ponto de vista negocial, muito menos do ponto de vista jurídico. A fiscalização pretende qualificar como ilícito

até mesmo o adimplemento de uma obrigação, reconhecida por ambas as partes do contrato e que pretendiam prosseguir na relação contratual. Caso não fossem pagos os aluguéis em atraso, acusaria a fiscalização de que houve um perdão indevido, o que também se qualificaria como um ilícito?

99. Ou seja, o fato que a fiscalização pretende transformar em ilícito e, a partir disso, fundamentar a acusação de distribuição disfarçada de lucros, é tão somente o pagamento de aluguéis em atraso, dívida reconhecida por ambas as partes e reconhecido pela própria fiscalização como originário de um contrato com valor de aluguel justo!

100. Ademais, a concessão feita de permanecer no imóvel, a despeito dos atrasos no aluguel, deve ser considerado, não como uma ilicitude, como quer fazer crer a Notificação Fiscal e o Parecer Conclusivo, mas como elemento de verdadeiro auxílio à fundação, aguardando pacientemente período mais longo para o adimplemento da obrigação. Naturalmente que o prazo mais longo, melhor dizendo, o grande atraso no adimplemento da obrigação impõe um ônus maior para o devedor, qualquer que seja ele, devendo este arcar com o pagamento da multa e dos juros efetivamente previstos contratualmente. Eventual discussão sobre cumulação de multas e juro não afastam a legitimidade do pagamento e respectivo valor, faltando competência para a Receita Federal questionar a relação negocial, especialmente porque aqui não há qualquer consequência sobre os requisitos de fruição da imunidade.

101. Ainda, especificamente quanto aos valores de multa e juros, como bem reconhecido nos autos (Notificação Fiscal e Parecer Conclusivo), inclusive com menção aos pareceres técnicos entregues pela Impugnante, tais encargos foram contratualmente estipulados desde o início:

Neste Parecer foi indicado ser lícita a cobrança da multa moratória cumulada com a multa compensatória. Se analisarmos os contratos de aluguel apresentados (vide como exemplo o contrato juntado às fls. 58, arquivo de nome "Item 06 - Contrato de Locação Bloco 1.pdf"), extraímos da Cláusula Oitava, que trata da multa pelo atraso no pagamento dos aluguéis, que a punição pelo inadimplemento consiste, basicamente, em 2% do valor do aluguel acrescido de juros de 1% ao mês. Tal acordo de vontades corresponde à cláusula penal moratória prevista no art. 411 do Código Civil.

Prosseguindo, a Cláusula Décima Quarta trata da pena por inadimplemento do contrato de aluguel, também conhecida como cláusula penal compensatória, prevista no art. 410 do Código Civil, pactuada em 30% para o caso em tela.

102. A autoridade fiscal pretende novamente uma inversão de valores, e questiona que a Impugnante teria "aceitado passivamente a cobrança do locador". Ora, o valor devido foi estabelecido contratualmente e, como fundamentado em parecer jurídico, havia interesse no prosseguimento da relação negocial, do contrato de locação, foi dado um prazo para pagamento dos aluguéis em atraso, e, ao final e ao cabo, seria equivocado defender que a Impugnante deveria ter se beneficiado do próprio inadimplemento, valendo-se da própria torpeza, comportamento este sim reconhecidamente ilícito no ordenamento pátrio.

103. Neste passo, diferentemente do que pretende supor a fiscalização, diante desses fatos não caberia qualquer responsabilização da diretoria da Fundação pelos pagamentos dos aluguéis em atraso, já que estes foram feitos de forma lícita, em cumprimento aos contratos pactuados e no interesse da Fundação em manter a locação.

104. Como se não bastasse, cumpre adicionar que os reajustes e pagamentos do preço de aluguel eram avaliados pelos órgãos colegiados da Impugnante, devendo esta decisão, portanto, ser considerada legítima, como de fato o foi pelo Ministério Público, que nunca questionou qualquer pagamento de aluguel quando da aprovação de contas da Fundação, atestando, inclusive, a boa situação econômica e patrimonial da Impugnante:

(...)

105. Por fim, para que restem afastadas todas as acusações da fiscalização quanto à utilização do aluguel como forma de distribuição disfarçada de lucros, cumpre apontar explícita contradição cometida pela autoridade fiscal. Isto porque, afirma-se na Notificação Fiscal que o adiantamento de recursos não é levado em conta no momento do pagamento das obrigações pela Impugnante, e que isto seria um indício do "modus operandi" quanto à conta de aluguéis adiantado. Ocorre que, ao final, a própria fiscalização reconhece que "a conta termina o ano zerada", ou seja, são descontados os aluguéis, incluindo os aluguéis em atraso. Portanto, diferentemente do que alardeia a fiscalização, houve uma compensação entre crédito e débito, obviamente levando-se em conta o valor devido, incluindo valores em atraso.

106. Essas, portanto, devem ser as premissas a serem consideradas no presente caso: o aluguel tinha valor justo e os aluguéis em atraso deveriam ser pagos, pois havia interesse jurídico e negocial em seu pagamento.

107. Em face do exposto, não há que se falar em distribuição disfarçada de lucro por meio de pagamento de aluguéis, tendo em vista:

(i) o próprio reconhecimento da Notificação acerca do valor justo e de mercado pactuado entre FAG e ASGEL;

(ii) o interesse jurídico e negocial em quitar os aluguéis em atraso, afastando qualquer comportamento contraditório e não se beneficiando a Impugnante da própria torpeza;

(iii) todos os pagamentos são feitos no interesse da Fundação e de suas atividades institucionais, tanto assim que a própria fiscalização reconhece que o prédio é efetivamente utilizado na atividade da Impugnante;

(iv) não cabe à autoridade fiscal discutir o quanto pactuado entre as partes, especialmente no tocante à fixação de multa e juros, sendo certo que os valores exigidos foram amparados em laudos e perícias, não contraditados por linguagem apropriada;

(v) a Fundação é que contou com bastante concessão do locador em aguardar por muito tempo e várias vezes o atraso nos pagamentos;

(vi) nunca houve qualquer questionamento pelo Ministério Público quando da aprovação das contas, sendo inclusive relatado a decisão do órgão competente na fixação dos aluguéis e reconhecida a adequada situação econômica e patrimonial da Impugnante.

108. Portanto, de tudo o quanto exposto, afastada a acusação de distribuição disfarçada de lucros, resta igualmente afastada a existência de qualquer descumprimento quanto ao artigo 14, incisos I e II do Código Tributário Nacional.

III.7. DA INDEVIDA ACUSAÇÃO DE DESPESAS NÃO VINCULADAS À FINALIDADE DA ENTIDADE: PAGAMENTOS REALIZADOS POR CONTA E ORDEM, TERMO DE COOPERAÇÃO E DEMAIS DESPESAS DA ATIVIDADE

109. Outra acusação fiscal diz respeito a supostos pagamento de despesas não vinculadas às finalidades da entidade. Em sua Manifestação à Notificação de Suspensão, a Impugnante apresentou as devidas justificativas para cada uma das despesas, sua relação com a atividade ou eventual equívoco de escrituração.

110. O Parecer Conclusivo elegeu algumas das despesas para reiterar o que já havia sido dito, não se atentando à comprovação das despesas pela Fundação. Para a maioria das despesas, mantiveram-se os juízos subjetivos e expressões vagas, as suposições e presunções sem autorização em lei. Por exemplo, afirma ser "interessante notar" que a instituição tenha um determinado gasto; afirma causar estranheza algumas das aquisições para a faculdade, dentre outros.

111. Por essa razão, cumpre reiterar os fundamentos já apresentando, referenciando novamente as provas apresentadas, sendo certo que a documentação apresentada pelo contribuinte, para fazer prova sobre a manutenção da imunidade, não pode ser ignorada

com juízos subjetivos. A partir da apresentação de documentação, o ônus probatório para afastar tal documento volta a ser da Fazenda. Nesse sentido, as lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho:

(...)

112. Além dos recursos movimentados da Impugnante para a ASGEL, devidamente justificados conforme tópico anterior, a Notificação Fiscal lista alguns pagamentos feitos a outras empresas. A própria autoridade verifica, entretanto, que tais pagamentos foram devidamente lançados no item "Adiantamento de aluguel". Neste passo, cabe elucidar que esses pagamentos foram feitos à conta e ordem da ASGEL, sendo devidamente registrados contabilmente e, como já explicitado no tópico anterior, descontados dos aluguéis devidos pela Impugnante. Não cabe à autoridade fiscal questionar a motivação de que os pagamentos devidos e feitos à ASGEL tenham, por vezes, sido feitos à conta e ordem. Não há novamente nenhuma ilicitude neste fato, sendo ao contrário, prática comum. Aponta-se, mais uma vez, que não se preocupou a autoridade fiscal em relacionar tal acusação com qualquer dos requisitos para fruição da imunidade, de modo que por essas razões, devem ser desconsideradas as ilações fiscais neste ponto.

113. Noutras palavras, como relatado pela própria fiscalização, alguns valores de aluguel, inclusive valores em atraso, eram quitados ao longo de um determinado mês, com pagamentos mínimos conforme necessidade da ASGEL que, pedia que o pagamento servisse para quitar determinadas obrigações suas ou que ela assumiria a qualquer título. Assim, qualquer pagamento da fundação tem natureza de pagamento de aluguel, assim tratado na contabilidade. Nesse sentido, é a própria fiscalização, ao discorrer o *modus operandi*, que admite que tais valores serviram para quitar uma obrigação própria da Fundação, qual seja, aluguéis, sendo estes pagamentos a conta e ordem controlados na conta adiantamentos, esta conta ao final zerada. Qualquer ilicitude só existiria se o aluguel não fosse devido ou não fosse despesa própria da fundação, o que obviamente não é o caso. Assim, não há mais nada a se discorrer a esse respeito.

114. No item denominado na Notificação de "pagamentos efetuados em desrespeito às suas finalidades estatutárias", a autoridade fiscal menciona uma série de pagamentos que estariam em desacordo com suas finalidades. Embora já devidamente justificados durante a fiscalização, cumpre elucidar a natureza e os motivos de cada um desses grupos de pagamentos.

115. Quanto aos pagamentos de aluguéis em desrespeito aos contratos celebrados, o que se constata, em verdade, não é qualquer desvio de finalidade, mas tão somente a ausência de atualização formal da relação negocial. Nos casos mencionados pela Notificação neste tópico, a relação efetiva é inclusive reconhecida pela fiscalização.

116. No caso dos pagamentos pela locação de imóvel em que está assentado o Núcleo de Práticas Jurídicas, restou devidamente demonstrado que o imóvel, de propriedade de Assis Gurgacz, foi objeto de um contrato de comodato, em que o proprietário autorizou a comodatária (ASGEL) a explorar o imóvel. A ASGEL, por sua vez, locou o imóvel para a Impugnante, a qual utilizou para instalar o Núcleo de Práticas Jurídicas, em evidente atendimento às suas finalidades educacionais.

117. No caso dos **pagamentos à FASUL - Ensino Superior Ltda.**, instituição de ensino superior, estes foram devidamente justificados pela apresentação de um contrato de cessão de estabelecimento, bem como planilha de movimentação financeira (fls. 108), como reconhecido pela fiscalização (fl. 713). Aliás, a intimação recebida pela Impugnante era para comprovar a "aquisição" da FASUL, o que foi feito, conforme reconhece o próprio fiscal (fl. 690 e Respostas à intimação de fl. 103/104)

118. Sobre este aspecto, cumpre esclarecer que havia interesse de que a FAG assumisse a gestão administrativa e educacional da FASUL, tendo em vista o reconhecimento de sua atuação na região, inclusive em Toledo/PR, cidade em que se localizava a FASUL. Foi esse, inclusive, o que motivou a redação da cláusula décima do referido contrato,

que permitia a publicidade do novo nome do estabelecimento, antes mesmo dos trâmites perante o MEC. Veja-se que a Impugnante passou efetivamente a atuar em Toledo/PR, onde ficava o estabelecimento da FASUL, demonstrando a legitimidade do negócio e a compatibilidade com sua atividade:

(...)

119. Quanto aos pagamentos ao Hospital São Lucas, classificados pela fiscalização de desarrazoados, mais uma vez se está diante de verdadeira incompreensão acerca das atividades da Impugnante. Apresentou-se, desde a fiscalização, Termo de Cooperação Técnica celebrado entre o citado Hospital e a Impugnante, cujo objetivo é a utilização, pela Impugnante de parte do espaço físico do Hospital, a fim de receber acadêmicos da Faculdade. Veja-se que a locação compreendia não apenas espaços típicos de um hospital, fundamentais para o estágio de diversas áreas, das ciências, mas também envolvia salas de aula, informática, salas de coordenação, conforme cláusula abaixo:

(...)

120. Considerando que a Impugnante possui cursos de Medicina, Farmácia, Enfermagem, Ciências Biológicas, Fisioterapia, Nutrição, dentre outros diversos cursos na área da saúde, **é evidente que os pagamentos decorrentes do Termo de Cooperação atendem e são extremamente necessários à finalidade da instituição.**

121. Verifica-se que a suposição fiscal para não aceitar as justificativas apresentadas se refere ao número de alunos do curso de medicina que estariam aptos a utilizar o hospital. É dizer, haveria uma suposta discrepância entre o valor pago pela Impugnante e o número de alunos aptos a realizar estágio. Sobre este aspecto, não cabe à autoridade fiscal realizar tal tipo de avaliação, especialmente quando é evidente a finalidade e necessidade da locação. Muitas vezes, faz-se impossível uma previsão específica, de um ano para outro, acerca do número de alunos que irão utilizar os espaços do hospital, sendo natural que o cálculo seja aproximado. Em segundo lugar, a autoridade comete grave equívoco ao desconsiderar a ampla gama de cursos que podem utilizar o hospital, conforme acima mencionado. Não apenas medicina, mas também outros diversos cursos da área da saúde - graduação e pós-graduação - também utilizam os espaços físicos do hospital. É de se esperar que não apenas alunos do último período utilizem tais espaços, de modo que outros períodos podem utilizá-los para fins educacionais diversos que não apenas estágio. Ou seja, tais aspectos, desconsiderados pela autoridade administrativa, demonstra quão subjetiva foi a análise feita na Notificação e no Parecer Conclusivo.

122. O Parecer Conclusivo adiciona que não havia controle por parte da FAG e que por essa razão realizava pagamento a maior. Obviamente, havia utilização efetiva das instalações da FAG, com alguma variação de alunos, devido à variedade de cursos que utilizavam o Hospital. Os pagamentos foram feitos conforme tais estimativas, sendo certo que eventuais diferenças pouco importam para a imunidade. Fato é que o contrato existe, os cursos também existem e a utilização das instalações ocorreu, tudo em conformidade com a finalidade educacional da FAG.

123. Portanto, inegável o atendimento às finalidades da instituição quanto aos pagamentos acima descritos.

124. Quanto aos **salários a latere** ou "pagamento por fora", requer-se mais uma vez a desconsideração de tal acusação, sem qualquer nexos causal com o debate sobre a fruição da imunidade. O fato de a Impugnante ter enfrentado, em âmbito trabalhista, a discussão sobre a remuneração de um único e específico colaborador, o qual era esporádico, não autoriza qualquer conclusão sobre o pagamento de salários pela Impugnante. Após a comprovação de que a remuneração foi feita através de RPA (Recibo de Pagamento de Autônomo), a fiscalização pretendeu, no Parecer Conclusivo, adicionar outras ações trabalhistas, que, entretanto, **não fizeram parte das acusações originais e por essa razão devem ser desconsideradas.**

125. De qualquer modo, reitera-se que não se pode, igualmente, aceitar que os efeitos de um processo trabalhista sejam trazidos para um processo tributário para fins de acusação sobre existência de falta de escrituração de pagamentos. Aliás, não se discute no

processo trabalhista se o pagamento foi ou não escriturado, discute-se sobre a qualificação de uma remuneração feita através de RPA (Recibo de Pagamento de Autônomo), este devidamente apresentado, conforme abaixo se exemplifica no caso originalmente trazido aos autos:

RECIBO DE PAGAMENTO A AUTÔNOMO - RPA		Nº RECIBO
NOME OU RAZÃO SOCIAL DA EMPRESA FUNDAÇÃO ASSIS GURGACZ		000004132
MATRÍCULA (CNPJ OU INSS) 02.203.539/0001-73		
Recebi da Empresa Acima Identificada, Pela Prestação dos Serviços de NO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ANÁLISES CLÍNICAS E TOXICOLÓGICAS, MÓDULO BIOLOGIA MOLECULAR, a importância de R\$ 498,40 -- (quatrocentos e noventa e oito reais e quarenta centavos), Conforme Discriminativo Abaixo :		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO NO INSS: 0000000000 NO CPF: 022.881.319-00		ESPECIFICAÇÃO: 1. Valor Serviço Prestado: 560,00 SOMA: 0,00
IDENTIDADE NÚMERO: _____ UF: _____ ÓRGÃO EMISSOR: _____ ENDEREÇO: _____		DESCONTOS: 2. ISS: 0,00 3. IRP: 0,00 4. Out.Des: 0,00 5. INSS Fret: 0,00 6. Contr. INSS: 61,60 VALOR LÍQUIDO: 498,40
LOCALIDADE: Cascavel - PR DATA: 25/09/2014		ASSINATURA: _____ NOME COMPLETO: ROBSON MICHAEL DELAI

126. Portanto, totalmente descabida a menção a um processo trabalhista, de maneira isolada e sem nexo causal com a fruição da imunidade, mormente porque o que se chamou de pagamento por fora é tão somente porque o pagamento não estava na folha de salários, jamais porque feito à margem da contabilidade, tanto assim que foi emitido um RPA. **A discussão da relação empregatícia não tem nenhuma relação com pagamento fora da contabilidade.** Tal acusação não é nem mesmo feita no âmbito trabalhista. Este aspecto foi novamente ignorado no Parecer Conclusivo e, mantido o evidente equívoco na acusação, desnecessários maiores detalhes a esse respeito.

127. Quanto às **compras de supermercado**, a fiscalização acusa se tratar de compras particulares. O Parecer Conclusivo reitera a tese de que o número de itens da compra seria prova de que as compras são particulares. No entanto, trata-se de ilações feitas pela fiscalização sem qualquer fundamento fático ou jurídico. Veja-se que as compras são de variados tipos e muito bem servem à utilização pela Fundação. **O que permite à fiscalização concluir que a compra de detergente é de uso pessoal e não de uso para a Fundação?! Seria a quantidade? Não poderia ter a Fundação comprado em caráter de urgência uma quantidade menor?** Deveria deixar os ambientes sujos em períodos sem aulas? A fiscalização avança a questões extremamente subjetivas. **O que impede que compra de produtos de limpeza sejam feitos fora do calendário escolar? Esse é fundamento para suspender a imunidade da Fundação?!** A Fundação estaria em má situação se estivesse sem higiene se faltou algum material de limpeza?! Qualquer instituição, inclusive de ensino, não faz compras de materiais de higiene ou mesmo de alimentos fora do calendário escolar?! Permanece sem limpeza nas férias? Equivoca-se a autoridade administrativa neste ponto, trazendo para o processo aspectos que não tem qualquer nexo causal com a fruição da imunidade, o que se nota pela simples leitura do item em comento.

128. Do mesmo modo, **as despesas denominadas de compras com itens supérfluos** foram devidamente justificadas durante a fiscalização. A cama box foi alocada no Hospital São Lucas, na área utilizada pelos alunos da FAG. A adega foi encaminhada para a reitoria da faculdade. Em relação a tais itens, não há questionamentos da fiscalização sobre sua compatibilidade com os objetivos da fundação, o que, mais uma vez, resultaria em uma análise extremamente subjetiva e incabível nestes autos. Já quanto aos cosméticos, foi demonstrado documentalmente que há um Laboratório de Controle de Qualidade Biológica, em que são testados tais itens. A fiscalização pretende

questionar a quantidade comprada, novamente adentrando em uma análise subjetiva, incabível nestes autos. Veja-se a utilização do termo "mínimo estranho" para desprezar a prova apresentada pela contribuinte. Inaceitável o juízo subjetivo para definir a suspensão da imunidade da Impugnante. Estando comprovada a utilização dos itens, de rigor que sejam desconsideradas as acusações. Reproduz-se abaixo o plano de ensino que comprova a disciplina em questão, já anexado aos autos:

129. Quanto à **aquisição dos veículos**, não há qualquer vedação para a aquisição de carros, tanto assim que a fiscalização não indicou qualquer motivação válida, apenas considerando ser "interessante" o empenho de recursos a esta finalidade. Mais uma vez, pretende fazer prevalecer o subjetivismo na análise. Do ponto de vista jurídico, a aquisição dos veículos não encontra nenhuma restrição. De igual forma, não houve comprovação de que tais veículos não são utilizados pela Impugnante. A existência de multas em localidades diversas nada significa, nem possui qualquer nexo causal com a fruição da imunidade.

130. Ainda, com relação ao **abastecimento de veículos**, foram apresentados os contratos de comodatos, demonstrando que os veículos foram utilizados para eventos diversos no interesse da instituição, a exemplo de cursos, vestibular e ou eventos no interesse da FAG e de sua diretoria. Ademais, totalmente improcedente a ausência de firma reconhecida no contrato como fundamento para desqualificar a prova. Não há qualquer exigência para esse tipo de contrato ser válido que as firmas estejam reconhecidas. Nesse sentido, a relação das notas e respectiva justificativa foi anexada como resposta ao item 06 do Termo de Intimação Fiscal nº 007:

(...)

131. Quanto ao **abastecimento de aeronaves**, também foi apresentada farta documentação, notas fiscais e contrato de cooperação em transporte. A fiscalização pretende desqualificar a documentação apresentada a partir de suposições que fogem ao escopo legal. O referido contrato de cooperação em transporte envolvendo a aeronave, informava ainda as vantagens econômicas acerca da utilização dessa modalidade de transporte, o que foi decidido em Conselho, inclusive amparado por Parecer Jurídico:

132. Ademais, a fiscalização não contestou a vantagem ou necessidade de desse transporte, tampouco questiona o contrato realizada, de modo que fica evidente o atendimento às finalidades da entidade.

133. Quanto à existência de alguns **equipamentos adquiridos pela FAG**, mencionados pela fiscalização, o fato de se encontrarem em outros locais não significa que não são utilizados pela FAG. A fiscalização simplesmente ignorou as justificativas apresentadas pela Impugnante, desde a diligência (vide fl. 680 da própria Notificação). Ademais, não houve outras intimações relativas a tais equipamentos. Nessa linha, entende a Impugnante que o fato de o aparelho de raio-x, por exemplo, se encontrar no Hospital São Lucas, onde os alunos da faculdade fazem estágio e com quem a Impugnante possui um Termo de Cooperação, é motivo suficiente para concluir que o uso do aparelho está adequado às finalidades da entidade. No mais, quanto aos demais equipamentos, não se identifica o nexo causal entre as suposições fiscais e a fruição da imunidade pela Impugnante.

134. Quanto às **despesas com buffet**, denominadas assim pela Fiscalização, cumpre esclarecer que houve um equívoco na escrituração dos valores, razão pela qual a Impugnante efetuou o devido ajuste contábil, estornando-os e lançando-os como adiantamentos de aluguéis. Tal ajuste foi devidamente demonstrado:

(...)

135. Com relação às notas fiscais 00434 e 00349, também mencionadas pela fiscalização, cumpre esclarecer que estas não foram quitadas pela Fundação, razão pela qual não constam na contabilidade. Ou seja, o que se verifica é que se tratam de pagamentos por conta e ordem que não foram concretizados e por isso não deveriam ser utilizados para fins de acusação.

136. Cumpre esclarecer que não cabe à autoridade administrativa efetuar presunções, sem autorização legal, sobre qual a destinação dos recursos utilizados. Restou demonstrado que se trata de adiantamentos de aluguel e, considerando que o aluguel do prédio utilizado pela Impugnante é, obviamente, compatível com suas finalidades, as acusações fiscais não se prestam a fundamentar a suspensão da imunidade.

137. Especificamente quanto à utilização do espaço para realização de um evento, acusação mencionada pela fiscalização, tampouco se estabeleceu o nexo causal com os requisitos para a fruição da imunidade, sendo este mais uma das acusações que tornam confusos os motivos da Notificação e do Parecer Conclusivo.

138. Quanto às despesas com cartão de crédito, relativas a viagens, a fiscalização limita-se a listar alguns gastos, sem justificar os motivos pelos quais aceita parte das viagens e não aceita outras. Ou seja, dentre os gastos com cartão de crédito, não identificou um critério para distinguir gastos aceitos e não aceitos. Especificamente quanto a estas viagens, de se esclarecer que são resultado de atividades acadêmicas de professores, acadêmicos e dirigentes da faculdade no Brasil e no exterior, conforme demonstra ampla documentação ora anexada (doc. 05 da Manifestação em face da Notificação). Conforme documento emitido pela Reitoria, a FAG tem como um de seus objetivos o apoio e o incentivo à participação de seus Diretores, Docentes e Acadêmicos em eventos nacionais e internacionais, destacando-se a realização de missões, por meio de seu Núcleo de Relações Internacionais, em Portugal, Espanha, Moçambique, Europa, EUA, Chile entre outros

139. Ou seja, trata-se de viagens no interesse da instituição, como amplamente documentado em notícias e fotografias veiculadas no sítio da faculdade, a exemplo das missões a Portugal, África, Europa, dentre inúmeros eventos em que participaram pessoas relacionadas à FAG:

(...)

140. O Parecer Conclusivo ignora a prova cabal da realização das despesas e da relação com a finalidade da Fundação, mantendo a acusação de despesas fora da finalidade. O que mais precisaria apresentar, além da prova da despesa com viagem e documentação comprobatória de que a viagem foi realizada por professores e alunos em congressos e outras atividades acadêmicas!? Parece a fiscalização exigir prova diabólica de que não são em favor de interesses diferentes da FAG.

141. Por fim, **quanto à suposta discrepância entre os valores lançados na contabilidade a título de despesas de custeio e o que foi comprovado durante o procedimento fiscal**, conforme tabela reproduzida na fl. 718. Na tabela são confrontadas "despesas totais lançadas na ECD" e as despesas totais apresentadas em atendimento aos Termos de Intimação 001 e 002" (com apresentação de documento fiscal). Ocorre que tal tabela não permite qualquer conclusão acerca da não comprovação de despesas. Isto porque, a fiscalização compara números que incluem despesas de naturezas distintas.

142. Quando menciona as despesas totais, isto inclui não apenas as despesas para as quais há emissão de documento fiscal, como também outras despesas que não são comprováveis via emissão de nota fiscal, a exemplo de despesas financeiras, depreciação, dentre outras. Por essa razão, as conclusões feitas a partir da referida tabela, de fl. 718, devem ser integralmente afastadas.

143. O Parecer Conclusivo trouxe uma nova lista, conforme planilha de fl. 1.078. Há aqui uma inovação das acusações. Até o momento da Notificação, as despesas contestadas estava devidamente relatadas nas próprias razões de Notificação. O que se verifica, nesse momento, é que a fiscalização NÃO ACEITA QUE A FUNDAÇÃO POSSA TER QUALQUER DESPESA, DESDE A MAIS CORRIQUEIRA DESPESA DE QUALQUER ENTIDADE, SEJA IMUNE, SEJA EMPRESARIAL. Cita-se, por exemplo, que a fiscalização não aceita despesas de material de informática, telefone, cartório, despesas fiscais, material de limpeza. Ora, curioso notar que quando comprados em pouca quantidade, a fiscalização afirma se tratar de compra pessoal.

Porém, quando há compra de material de limpeza em quantidades maiores, gerando mais despesas, a fiscalização ainda assim não admite se tratar de uma despesa corriqueira, necessária, intrínseca a qualquer atividade. Que prova a fiscalização está a exigir para aceitar despesas de material de limpeza?

144. Como se não bastasse, até mesmo o pagamento de tributos está listado no somatório de despesas. Essas despesas também não são aceitas? Que ao menos a fiscalização demonstrasse quais as despesas que não deveriam ser aceitas como relacionadas à finalidade da Fundação!? Ou bem a fiscalização especifica quais as despesas estariam em desacordo com a atividade e assim fundamentasse ou bem há total arbitrariedade em relacionar todas as despesas, como se fosse proibido que a Fundação fizesse qualquer pagamento.

145. O que se vê são despesas corriqueiras de qualquer organização, incapazes de fundamentar uma acusação de tamanha gravidade como a suspensão de imunidade.

146. Portanto, o que também se verifica no Parecer Conclusivo é a premissa de que a Fundação não realiza quaisquer despesas em sua finalidade. Pelo exposto, e por mais esta razão, justifica-se o cancelamento do Ato Declaratório de Suspensão da Imunidade.

III.8. DA ACUSAÇÃO DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES

147. Quanto à acusação de remuneração de dirigentes, que, segundo a autoridade fiscal, violaria o artigo 14, I, do CTN, verifica-se que são mencionadas apenas duas pessoas, conforme tabela de fl. 731:

(...)

148. Trata-se de pessoas que exerciam funções executivas na entidade, sendo remuneração neste caso autorizada conforme se extrai do artigo 12, § 2º, 'a', da Lei nº 9.532/97:

(...)

149. Não houve, por parte da fiscalização qualquer questionamento acerca da natureza executiva das funções exercidas pelas pessoas supramencionadas, tampouco do valor de sua remuneração, aliás, bem módicos vis a vis o trabalho executado. Por essa razão, inclusive, não se compreendeu a razão do presente apontamento na Notificação Fiscal. Veja-se, aliás, que a própria autoridade fiscal reconhece que a vedação de remuneração foi flexibilizada, indicando que o caso da Impugnante se enquadra justamente na hipótese de liberação do pagamento (fl. 731):

(...)

150. A única observação feita pela autoridade fiscal diz respeito à suposta ausência de comunicação ao Ministério Público. Porém, mais uma vez, desconsiderou que as contas da Impugnante jamais foram rejeitadas pelo Ministério Público, tendo sido apreciados os pagamentos por ela realizados, razão pela qual há que se afastar qualquer irregularidade no tocante ao item em comento.

151. Após devidamente justificado a remuneração na Manifestação à Notificação, o Parecer Conclusivo não aduziu qualquer consideração sobre este ponto, razão pela qual entende-se que acolheu as considerações da Impugnante.

III.9. CONCLUSÃO: DA AUSÊNCIA DE MOTIVO PARA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

152. Por todo o quanto exposto, rechaçadas todas as suposições e acusações feitas na Notificação Fiscal e no Parecer Conclusivo, que ampararam o Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade, é certo que não remanescem elementos capazes de fundamentá-la. Em suma, considerando que:

(i) A Fundação Assis Gurgacz tem como objetivo realização de programas de ensino em todos os níveis e suas modalidades, de projetos educacionais, culturais, esportivos, de lazer, de assistência social, de saúde, de comunicação social e de meio ambiente e ecologia, bem como a execução de projetos socioculturais voltados ao atendimento de

crianças e adolescentes de baixa renda; a promoção da dignidade humana na 3ª idade e a promoção do ensino em todos os níveis, enquadrando-se, portanto, a imunidade de "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos", conforme previsão do artigo 150, VI, c, da Constituição Federal.

(ii) Efetiva atuação em programas e projetos nas áreas da educação e assistência social, a exemplo dos programas de aprendizagem profissional, centro de convivência e fortalecimento para pessoa idosa, programa Paraná alfabetizado, projeto de assessoria jurídica popular, projeto de saúde integrado, programa de alfabetização solidária, dentre outros.

(iii) Não distribui quaisquer parcelas de patrimônio ou renda, aplicando integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais e escrituração de receitas em livros, razão pela qual suas contas e sua condição de Fundação jamais foi reprovada pelo Ministério Público.

(iv) A Declaração de não distribuição de patrimônio ou rendas, bem como ficha contendo Relatório de Informações das Demonstrações Contábeis, protocoladas no Sistema de prestação de contas do Ministério Público; cópia do Livro Diário e fichas do Livro Razão e Balancete Patrimonial, reforçando a observância do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

(v) A acusação de "planejamento tributário abusivo", não tem qualquer nexo com a suspensão de imunidade e não se reporta a qualquer fato específico. A acusação de descumprimento aos requisitos para obter a isenção do Prouni, quando a própria Impugnante, durante a fiscalização, já havia informado que não participa do referido programa, não tomando tal benefício, e por essa razão não entregou os relatórios solicitados.

(vi) Os bens conferidos para a Fundação, à época de sua instituição, nem mesmo poderiam ter sido objeto da fiscalização, uma vez que fora do período objeto do presente procedimento. Tal análise tampouco tem causa ou efeito fiscal, razão pela qual não está no espectro de competência da Receita Federal do Brasil, mas do Ministério Público, que chancelou a Fundação enquanto tal. Ademais, não há qualquer previsão legal que exija bens mínimos para a instituição de uma fundação, tanto assim que o Ministério Público nunca questionou a capacidade da Fundação de realizar suas atividades.

(vii) O fato de o Presidente da Fundação também atuar na área empresarial, em outros setores, ou de ser sócio em outras pessoas jurídicas não tem qualquer ilicitude e muito menos repercussão na fruição da imunidade em discussão. Aliás, é usual que as fundações sejam criadas por empresários, que destinam tempo e recursos para determinada finalidade não lucrativa. Da mesma forma, improcedente a pretensão de criar um grupo econômico, com base em disposições CLT, o que ademais não tem qualquer relação com os requisitos para a fruição da imunidade.

(viii) A existência de empregados e procuradores comuns entre as pessoas jurídicas apontadas pela fiscalização tampouco representa impeditivo para a imunidade. Demonstrou-se que inexistente incompatibilidade entre as funções exercidas, a exemplo de profissionais que atuam em suas respectivas áreas em uma determinada empresa e como docente na Fundação. Não é necessário que todos os professores sejam exclusivos, ao contrário!

(ix) O simples fato de atuar na área educacional e cobrar, para parte dos alunos, mensalidade, não representa finalidade lucrativa. Há uma ampla gama de Fundações educacionais, de ensino fundamental ou superior, que cobram mensalidades e mantêm a imunidade, já que o resultado positivo da atividade é reaplicado na própria Fundação. Este também o caso da Fundação, que atende, inclusive, às exigências do artigo 12 da Lei nº 9.532/97.

(x) Não há qualquer distribuição disfarçada de lucros, tendo sido demonstrado que os pagamentos a título de aluguel e adiantamentos são decorrentes de contratos regulares, com fixação de preço justo e de mercado (conforme reconhecido pela própria

fiscalização), sendo certo que os espaços objeto de locação são efetivamente utilizados nas finalidades educacionais da Fundação (o que não é contestado).

(xi) O pagamento dos aluguéis em atraso, objeto de questionamento pela fiscalização, também foram realizados dentro da legalidade e do interesse jurídico e negocial da Fundação. Ao realizar tais pagamentos, nos termos em que contratualmente acordado, a Fundação pretendeu simplesmente quitar obrigações vencidas, com as sanções e compensações decorrentes do longo atraso. Em atendimento à legislação, buscou a Impugnante não se beneficiar da própria torpeza, valendo-se da prescrição para não quitar débitos que havia reconhecido e que lhe haviam concedido prazo para pagamento. Ademais, tais pagamentos em atraso foram devidamente compensados com outros adiantamentos que haviam sido realizados pela Impugnante à pessoa jurídica credora. Inexistente, portanto, qualquer comprovação de distribuição disfarçada de lucro

(xii) As despesas constantes da Notificação Fiscal (e do Parecer Conclusivo) foram todas devidamente justificadas, inclusive em função da finalidade da entidade. Cumpre afastar, neste ponto, os juízos subjetivos realizados pela fiscalização, a exemplo do uso de expressões como "causa estranheza", "conclusão mediante presunção" (sem autorização legal), dentre outras, que indicam que a não aceitação das provas trazidas durante toda a fiscalização foram feitas sem fundamento em lei. Chegou-se, inclusive, a contestar compras de material de limpeza. Ressalta-se que durante a fiscalização foram justificadas todas as compras, sendo inclusive indicada a finalidade a que serviram.

(xiii) A remuneração dos dirigentes ocorreu por serviços prestados, dentro dos limites legalmente estabelecidos, tanto que a própria fiscalização reconhece a possibilidade de remuneração, e não contesta o valor dos pagamentos, (módicos aliás, em razão do trabalho exercido). Apenas contesta a ausência de comunicação ao Ministério Público. Reitera-se que tal fato não é razão para suspensão da imunidade, sendo certo ainda que o Ministério Público teve acesso a toda a documentação da Impugnante, jamais tendo reprovado as contas, aspectos que inequivocamente suprem tal alegada irregularidade,

Considerando toda a documentação e elementos apresentados pela Impugnante, não restam dúvidas de que a Fundação Assis Gurgacz se enquadra na imunidade do artigo 150, VI, c, da CF, e atende aos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, devendo ser cancelada a suspensão da imunidade.

153. Lembra-se que durante a fiscalização foi anexada ampla documentação, sendo adicionada na Manifestação à notificação (fls. 740/1020), os seguintes documentos, as quais se faz referência para evitar nova juntada de documentos que já estão nos autos:

- Doc. 01 - Certificações recebidas pela Impugnante.
- Doc. 02 - Declaração de que a entidade não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas.
- Doc. 03 - Ficha contendo o Relatório de Informações das Demonstrações Contábeis protocolado no SICAP - Sistema de Cadastro e Prestação de Contas ao Ministério Público do Estado do Paraná.
- Doc. 04 - Termos de abertura e encerramento do seu Livro Diário e as fichas do Livro Razão, bem como o Balanço Patrimonial.
- Doc. 05 - Notícias e fotos demonstrando a finalidade das viagens realizadas, no interesse da instituição.

IV. DO PEDIDO

154. Por todo o exposto, é a presente para requerer seja conhecida a presente Impugnação, a fim de lhe dar integral provimento para cancelar o Ato Declaratório nº Ato Declaratório Executivo DRF/CVL/PR nº 30, publicado em 13/09/2018, com o necessário restabelecimento da imunidade/isenção da Impugnante, inclusive para que possa manter as atividades desenvolvidas em prol da comunidade.” [Os destaques são do original.]

Dos Autos de Infração e Termo de Verificação Fiscal

10. Com a suspensão dos benefícios da imunidade e das isenções tributárias, a fiscalização lavrou Autos de Infração para exigir os tributos devidos nos anos-calendário de 2013, 2014, 2015 e 2016, cuja apuração e irregularidades encontradas são detalhadas no Termo de Verificação Fiscal às fls. 1190/1276, parte integrante das peças impositivas.

10.1. Nesse documento, após a transcrição das constatações consignadas na Notificação Fiscal que suspendeu a imunidade e as isenções, as autoridades lançadoras relatam o seguinte:

“(…)

6. DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIAS

O sujeito passivo desfruta, em tese, dos seguintes benefícios tributários:

- Imunidade tributária do IRPJ - Constituição Federal de 1988, artigo 150, inciso VI, alínea “c”;
- Isenção tributária do IRPJ e da CSLL - Lei nº 9.532/1997, artigo 15;
- Isenção tributária da Cofins - Medida Provisória nº 2.158-35, artigo 14, inciso X; e
- Isenção tributária do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS - Lei nº 11.096/2005 (Prouni), artigo 8º.

Foi constatado, durante o procedimento de fiscalização, que o sujeito passivo não cumpre os requisitos estabelecidos pela legislação tributária para gozo de nenhum dos quatro benefícios fiscais elencados acima pelos motivos a seguir expostos.

6.1. Da imunidade prevista na Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso VI, alínea “c”:

O referido dispositivo constitucional trata da imunidade condicionada, ou seja, aquela que só se opera atendidos os requisitos estabelecidos em lei. No caso em tela houve ofensa aos seguintes regramentos:

- a) A entidade distribuiu (disfarçadamente) lucros a seus controladores, além de transferir recursos a terceiros, em desrespeito à Lei nº 9.532/1997, artigo 12, § 2º, alínea “a”, e Lei nº 5.172/66, artigo 14, inciso I (mediante a prática de pagamento de aluguéis a qualquer custo, que ao final são transferidos aos sócios como dividendos; pagamento de despesas particulares; pagamento de despesas de outras empresas do grupo; transferência de numerário a outras empresas do grupo, etc.);
- b) A entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais, infringindo o disposto na Lei nº 5.172/66, artigo 14, inciso II, e Lei nº 9.532/1997, artigo 12, § 2º, alínea “b” e § 3º (ao aplicar recursos em atividades estranhas ao seu objeto, tais como: pagamento de despesas particulares; transferência de numerário para outras empresas do grupo econômico, etc.);
- c) A entidade não apresentou documentação que comprove a totalidade de suas despesas, em desrespeito à Lei nº 9.532/97, artigo 12, §2º, alínea “d” (não comprovou os gastos componentes das faturas de cartão de crédito da entidade, bem como outras despesas lançadas na contabilidade apontadas pela fiscalização).

6.2. Da isenção do art. 15 da Lei nº 9.532/1997

A Lei nº 9.532/1997 trata da isenção de IRPJ e CSLL às entidades que atenderem certas condições elencadas no seu art. 12, § 2º. A infringência a esta e a outras normas é a seguinte:

- a) A natureza jurídica da entidade tem características de sociedade empresarial, por exercer atividade com fins econômicos, ou seja, atividade comercial, o que é

incompatível com a Lei nº 9.532/97, artigo 15, combinado com o parágrafo único do artigo 62 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil);

b) A entidade distribuiu (disfarçadamente) lucros a seus controladores, em desrespeito à Lei nº 9.532/1997, artigo 12, § 2º, alínea “a” (mediante a prática de pagamento de aluguéis a qualquer custo, que ao final são transferidos aos sócios como dividendos);

c) A entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais, infringindo o disposto na Lei nº 9.532/1997, artigo 12, § 2º, alínea “b” e § 3º (ao aplicar recursos em atividades estranhas ao seu objeto, tais como: pagamento de despesas particulares; transferência de numerário para outras empresas do grupo econômico, etc.);

d) A entidade não apresentou documentação que comprove a totalidade de suas despesas, em desrespeito à Lei nº 9.532/97, artigo 12, §2º, alínea “d” (não comprovou os gastos componentes das faturas de cartão de crédito da entidade, bem como outras despesas lançadas na contabilidade apontadas pela fiscalização).

6.3. Da isenção tributária da Medida Provisória nº 2.158-35

A Medida Provisória nº 2.158-35, em seu 14, X, previu, dentre outras situações, a isenção tributária da Cofins em relação às atividades próprias das entidades de educação e assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/1997.

Como visto, o que a referida Medida Provisória fez foi estender a isenção da Cofins aos contribuintes que já gozavam da isenção do IRPJ e da CSLL, prevista na Lei nº 9.532/1997, de modo que deve se sujeitar às condições impostas em lei para a fruição da referida isenção. As violações às normas que autorizam a isenção são as seguintes:

a) A entidade distribuiu (disfarçadamente) lucros a seus controladores, em desrespeito à Lei nº 9.532/1997, artigo 12, § 2º, alínea “a” (mediante a prática de pagamento de aluguéis a qualquer custo, que ao final são transferidos aos sócios como dividendos);

b) A entidade não aplicou integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais, infringindo o disposto na Lei nº 9.532/1997, artigo 12, § 2º, alínea “b” e § 3º (ao aplicar recursos em atividades estranhas ao seu objeto, tais como: pagamento de despesas particulares; transferência de numerário para outras empresas do grupo econômico, etc.);

c) A entidade não apresentou documentação que comprove a totalidade de suas despesas, em desrespeito à Lei nº 9.532/97, artigo 12, §2º, alínea “d” (não comprovou os gastos componentes das faturas de cartão de crédito da entidade, bem como outras despesas lançadas na contabilidade apontadas pela fiscalização).

6.4. Da isenção do Prouni:

A Lei nº 11.096/2005 criou o Programa Universidade para Todos - PROUNI, cujo art. 8º previa a isenção do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins às instituições que aderissem ao referido programa. Por seu turno, o § 3º do art. 8º da citada Lei disciplinava que a isenção seria calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas, cujo cálculo foi regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013, com vigência a partir de 01/01/2014.

Conforme contato via e-mail com o Ministério da Educação (fls. 671 e 672), a FAG, apesar de ter aderido ao PROUNI em 27/10/2005 e renovado sua adesão em 25/11/2014, não contém registros de sua participação no programa desde 2015.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001, a fiscalizada foi instada a apresentar os cálculos relativos à Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas (POEB), conforme consta da Lei nº 11.096/2005 e Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013, bem como informar o lucro da exploração, para fins de cálculo da eventual isenção de impostos que usufruiria por aderir ao PROUNI.

Na sua resposta protocolada em 22/12/2017 (fls. 46), alegou que “...não aderiu ao PROUNI e, por essa razão, não apresenta memórias de cálculos solicitadas no referido

termo, pois não aplica a metodologia mencionada na Lei nº 11.096/2005 e Instrução Normativa nº 1.394/2013”.

Destarte, não se vislumbra eventual aplicação da isenção prevista no art. 8º da Lei nº 11.096/2005, tendo em vista que o contribuinte não cumpre os requisitos para sua fruição. Em síntese:

a) A entidade não demonstra em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais é aplicada a isenção, segregados das demais atividades, bem como não informou os dados necessários ao cálculo do POEB, em desobediência ao art. 11 c/c art. 13, caput e § 1º, todos da Instrução Normativa RFB nº 1.394/2013.

7. DA APURAÇÃO DO IMPOSTO E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS

O exame da escrituração contábil levou em consideração os débitos declarados nas últimas DCTF válidas (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), além das demonstrações contábeis constantes das ECD (Escrituração Contábil Digital) apresentadas pelo contribuinte em 2014 a 2016, ECF (Escrituração Contábil Fiscal) e DIPJ relativas aos anos de 2014 a 2016, e ainda as EFD- Contribuições para o período de 2013 a 2016, tudo conforme as fls. 149 a 161, 1187 e 1188, além da análise da documentação complementar fornecida pelo sujeito passivo.

Neste item não mais trataremos da motivação para a suspensão da imunidade e da isenção da fiscalizada, fato já superado com a edição do Ato Declaratório Executivo nº 30/2018 (fls. 1107), citado anteriormente, mas sim das infrações à legislação do imposto de renda da pessoa jurídica apuradas no curso da ação fiscal.

Assim, expediu-se o Termo de Intimação Fiscal nº 008 (fls. 1112 a 1114), de 13/09/2018, pelo qual o contribuinte foi intimado a apresentar os elementos necessários para o cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins devidos, assim como explicar do que se tratam as contas contábeis “3.1.2.8.0001 - APOIO FINANCEIRO”, “3.1.2.8.0002 - BOLSA DE ESTUDOS - FAG”, “3.1.2.8.0003 - BOLSA DE ESTUDOS E CONVENIOS” e “3.1.2.8.0006 - O. AJUDA DE CUSTO ACADEMICOS”.

Em sua resposta (fls. 1115 a 1118), prestada em 08/10/2018, juntou a memória de cálculo dos tributos devidos, e esclareceu que “as contas contábeis 3.1.2.8.0002, 3.1.2.8.0003 e 3.1.2.8.0006 se referem a bolsas e descontos nas mensalidades oferecidos aos acadêmicos em razão de programas mantidos com entidades como o Ministério Público, Polícia Militar e Civil, Corpo de Bombeiros, bem como com empresas e programas sociais”.

Feitas estas considerações iniciais, passemos à análise da documentação apresentada, bem como a apuração do imposto e contribuições devidos.

7.1. Da indedutibilidade das despesas com bolsas de estudo e congêneres na apuração do lucro real:

Entende-se por bolsa de estudos, a quantia despendida por determinada pessoa, física ou jurídica, destinada ao custeio do aprimoramento cultural, técnico ou profissional, de terceiros, sem beneficiar diretamente a pessoa concedente. (Parecer Normativo CST nº 326/1971)

Até o ano-calendário de 1995, observados os limites e condições fixados pela legislação então vigente, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real puderam deduzir, como despesas operacionais, as contribuições e doações efetivamente pagas sob a forma de prêmios de estímulo à produção intelectual, de bolsas de estudo ou especialização, no país ou no exterior. Era o que constava no art. 304, IV, do Decreto nº 1.041/1994 (RIR/94).

No entanto, a partir de 1º de janeiro de 1996, por força do art. 13, VI, da Lei nº 9.249/1995, os gastos com bolsas de estudo, caracterizados como doações, passaram a ser consideradas não dedutíveis na sua totalidade, tanto para efeito de determinação do

lucro real quanto da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Vejamos o que diz o art. 365 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999):

(...)

O conceito de doação resta positivado no art. 538 do Código Civil, que diz “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.

Por sua vez, a doutrina trata da doação como a disposição do patrimônio próprio em benefício de um terceiro, por pura e simples liberalidade. Nas palavras de Pablo Stolze:

(...)

Pelo exposto, os valores informados na contabilidade do sujeito passivo que tratam de bolsas de estudo, por se revestirem de doação, deverão ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por falta de previsão legal quanto a sua dedutibilidade.

Note que foi o sujeito passivo quem optou por conceder bolsas de estudo e demais benesses a certos alunos conforme critérios estabelecidos pela própria instituição, tanto que reconheceu tais gastos como despesa em sua contabilidade. É o que também consta de sua resposta prestada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 008 (fls. 1115 a 1117).

As contas contábeis de despesa onde foram extraídos os valores são: “3.1.2.8.0001 - APOIO FINANCEIRO”, “3.1.2.8.0002 - BOLSA DE ESTUDOS - FAG”, “3.1.2.8.0003 - BOLSA DE ESTUDOS E CONVENIOS” e “3.1.2.8.0006 - AJUDA DE CUSTO ACADEMICOS”.

7.2. Da ineditabilidade das despesas com brindes na apuração do lucro real:

O art. 13, VII, da Lei nº 9.249/1995 é clara ao vedar, para fins de apuração do lucro real, a dedutibilidade das despesas com brindes. Reproduzimos abaixo o referido dispositivo:

(...)

Destarte, mister que os gastos com brindes registrados na contabilidade sejam adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os valores das seguintes contas contábeis foram usados como fonte de dados da referida adição: “3.1.1.5.0005 - BRINDES, PRÊMIOS E TROFEUS”, “3.1.2.5.0004 - BRINDES, PRÊMIOS E TROFEUS” e “3.1.4.5.0005 - BRINDES, PRÊMIOS E TROFEUS”.

7.3. Da ineditabilidade das despesas com multas na apuração do lucro real:

As multas decorrentes de infração às normas de natureza fiscal e administrativa (tais como as multas de lançamento de ofício, multas de trânsito, FGTS, INSS, por infrações à CLT, entre outras) são ineditáveis na determinação do lucro real por não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível para fins do imposto de renda, além de não atenderem ao disposto no art. 299 do RIR/1999, que condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. É o que também se extrai da Lei nº 8.981/1995, art. 41, § 5º, e do Parecer Normativo CST nº 61, de 1979, item 6, abaixo reproduzidos:

(...)

7.4. Da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Tendo em vista que a receita total do contribuinte é superior ao estipulado no art. 14, I, da Lei nº 9.718/1998, e considerando que usufruiu de benefício fiscal que isentou ou reduziu o montante do imposto a pagar no período fiscalizado (art. 14, IV, da Lei nº 9.718/1998), enquadra-se obrigatoriamente na sistemática do lucro real, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos. Para tanto, deve-se observar o disposto no art. 246 e seguintes do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).

Neste sentido, cabe registrar que o art. 220 do Decreto n.º 3.000/1999 prevê como regra geral a apuração trimestral do imposto. Não por acaso, o verbo utilizado é “será”, de modo que o IRPJ (e por arrasto a CSLL) será apurado trimestralmente, coincidindo com o trimestre civil. A apuração trimestral é definitiva, de modo que o lucro real de um trimestre não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestre subsequente, ainda que do mesmo ano-calendário. Se for apurado prejuízo fiscal em um trimestre, a compensação desse prejuízo com o lucro real apurado nos trimestres seguintes ficará sujeita à observância do limite máximo de 30% do lucro real. Além disso, o prejuízo não operacional de um trimestre somente poderá ser compensado, nos trimestres seguintes, com lucros da mesma natureza.

Já a apuração anual, prevista no art. 221 do Decreto n.º 3.000/1999, é uma faculdade que **pode** ser exercida pelo contribuinte. No caso em tela, por falta de disposição legal diversa, deve-se seguir a regra geral, de modo que o IRPJ e a CSLL serão apurados trimestralmente.

Reproduzimos, abaixo, a legislação que trata do tema, além de decisões administrativas que corroboram o entendimento aqui adotado:

Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/99)

Seção I

Apuração Trimestral do Imposto

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º).

§ 1.º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento, observado o disposto nos §§ 1.º a 5.º do art. 235 (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º, § 1.º).

§ 2.º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º, § 2.º).

Seção II

Apuração Anual do Imposto

Art. 221. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma desta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2.º, § 3.º).

Acórdão n.º 06-59.344 - 1ª Turma da DRJ/Curitiba

Sessão de 12 de junho de 2017

Processo n.º 12448.725726/2016-54

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. Sujeitam-se à suspensão da imunidade tributária as entidades que não atenderem aos requisitos apostos no artigo 9º do Código Tributário Nacional, mais precisamente, por não se caracterizarem como entidades de educação que desempenha atividade direcionada a público determinado, a qual em nada guarda complementariedade com as atividades do Estado.

LUCRO REAL. AUTO DE INFRAÇÃO. APURAÇÃO TRIMESTRAL. Não há na legislação do IRPJ nenhuma exceção que contemple o caso de apuração do imposto por meio de auto de infração. Por esse motivo, deve-se seguir a ordem estabelecida, qual seja, na falta da opção pela apuração anual, deve ser apurado o IRPJ trimestralmente.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011, 2012

INTERPRETAÇÃO LITERAL. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de imunidade/isenção. Em caso de dúvida quanto ao preenchimento dos requisitos necessários ao gozo do benefício, essa se resolve consoante o disposto no inciso II do artigo 111 do CTN.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Acórdão: 1301002.611 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – CARF

Processo nº 13656.721239/2012-04

Sessão de 19 de setembro de 2017.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

IRPJ. CSLL. NULIDADE. OCORRÊNCIA. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL.

O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação anual, ao invés do trimestral conforme norma prevista em lei, já que a recorrente se entendia imune, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. Trata-se de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável. [grifos nossos]

As adições ao lucro real, conforme debatido anteriormente, são as seguintes (vide ainda a aba “LALUR parte A” da planilha “Apuracao FAG - IRPJ-CSLL-PIS-Cofins.xlsx” às fls. 1189):

(...)

Assim, nos termos do art. 247 do Decreto nº 3.000/99, a base de cálculo do IRPJ será o lucro real, que consiste no lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação.

Segundo o art. 57 da Lei nº 8.981/95, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. Deste modo, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é a que segue abaixo (vide a aba “IRPJ e CSLL” da planilha “Apuracao FAG - IRPJ-CSLL-PIS- Cofins.xlsx” às fls. 1189):

(...)

7.5. Da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins:

No caso de pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviço de educação superior, as receitas decorrentes desta atividade compõem a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa, por força do disposto no art. 10, XIV, c/c art. 15, V, todos da Lei nº 10.833/2003.

A receita sujeita à tributação do PIS/Pasep e da Cofins é aquela definida nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98. Destarte, da receita bruta, que compreende, em síntese, o produto da venda dos bens ou o preço da prestação dos serviços, deduzimos as devoluções e os descontos concedidos incondicionalmente, de modo que obtemos a receita líquida passível de sofrer a incidências das referidas contribuições.

Nas memórias de cálculo apresentadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 008 (fls. 1118), o contribuinte inseriu uma série de deduções da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins sem o devido suporte normativo.

No regime cumulativo não há amparo legal para subtrairmos do faturamento sujeito à tributação rubricas como despesas com bolsas de estudo, convênios ou receitas financeiras. Estas últimas tinham alíquotas específicas para o regime não-cumulativo (que não é o caso em tela) por conta do Decreto nº 5.442/2005, revogado pelo Decreto nº 8.426/2015. Assim, só foram admitidas como dedução da base de cálculo do

PIS/Pasep e da Cofins no regime cumulativo as devoluções de mensalidades, sob o amparo dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

Por fim, a receita líquida que servirá de base de cálculo para apuração do PIS/Pasep e da Cofins é a seguinte:

(...)

8. DAS INFRAÇÕES FISCAIS

8.1. IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

A apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas pela sistemática do lucro real resta disciplinado no art. 246 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto nº 3.000/99).

Assim, o cálculo do IRPJ devido encontra-se detalhadamente demonstrado na planilha “Apuracao FAG - IRPJ-CSLL-PIS-Cofins.xlsx” às fls. 1189, cujo resumo segue abaixo:

(...)

8.2. CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, tal como previsto na Lei nº 7.689/88 e arts. 57 a 59 da Lei nº 8.981/95. Destarte, o cálculo da CSLL devida encontra-se detalhadamente demonstrado na planilha “Apuracao FAG - IRPJ-CSLL-PIS-Cofins.xlsx” às fls. 1189, cujo resumo segue abaixo:

(...)

8.3. Cofins – Contribuição para o financiamento da seguridade social

Sobre a receita líquida, para fins de obtenção da Cofins a recolher, deve-se aplicar a alíquota de 3%, considerando tratar-se de regime cumulativo, tal como previsto no art. 8º da Lei nº 9.718/98.

O cálculo da Cofins devida encontra-se detalhadamente demonstrado na planilha “Apuracao FAG - IRPJ-CSLL-PIS-Cofins.xlsx” às fls. 1189, cujo resumo segue abaixo:

(...)

8.4. PIS/Pasep – Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

Sobre a receita líquida, para fins de obtenção do PIS/Pasep a recolher, deve-se aplicar a alíquota de 0,65%, considerando tratar-se de regime cumulativo, tal como previsto no art. 8º da Lei nº 9.715/98.

Já o cálculo do PIS/Pasep devido encontra-se detalhadamente demonstrado na planilha “Apuracao FAG - IRPJ-CSLL-PIS-Cofins.xlsx” às fls. 1189, cujo resumo segue abaixo:

(...)

9. DA APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN

Nos tributos cujo lançamento seja por homologação, a regra para a contagem do prazo decadencial segue o positivado no art. 150, § 4º do CTN, segundo o qual a homologação se dá contados cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Por seu turno, o art. 173, inciso I, do CTN, prevê situação diversa, pela qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A norma insculpida no art. 173 é aplicável, em síntese, nas situações em que o contribuinte não executa o pagamento das importâncias devidas, ou se vale de expediente diverso para ludibriar o Fisco e não incorrer na obrigação tributária, como no caso de sonegação fiscal.

Tal como fartamente demonstrado, tendo em vista que a FAG comportou-se indevidamente como fundação no intuito de esquivar-se no pagamento dos impostos e contribuições devidos, plenamente aplicável ao caso concreto a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Vejamos o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região acerca do tema:

(...)

10. DA SOLIDARIEDADE PASSIVA

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, a solidariedade é a ocorrência de mais de um credor ou mais de um devedor na mesma relação obrigacional. Dentre as hipóteses positivadas no Código Tributário Nacional para tal intento, aquela prevista no art. 124, inciso I, do Códex Tributário diz que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

O interesse de que trata a norma é o interesse jurídico, que deve ser examinado caso a caso. E na presente situação temos que a ASGEL tem interesse íntimo com o auferimento de receitas por parte da Fundação e a recepção de numerário por meio de alugueis. Nota-se que todo excedente de caixa da FAG termina no pagamento de locações, já que os diversos aditivos e pagamentos de prestações em atraso (mesmo que absurdamente prescritas) são apenas meios escusos para direcionar a drenagem de recursos da entidade “sem fins lucrativos” para que o braço empresarial do grupo econômico possa distribuir livremente seus dividendos.

Nosso CTN vai além e sabiamente prevê, no art. 136, a responsabilidade por culpa presumida na seara tributária. Segundo Hugo de Brito Machado, “na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa”.

Conjugado com o art. 137 do CTN, a responsabilidade é pessoal ao agente quanto, dentre outras hipóteses, às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Interpretando-se em conjunto os arts. 135, 136 e 137 do CTN e subsumindo-os aos fatos aqui narrados, temos que são pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário, independente de culpa ou dolo, os diretores que deram causa ao cometimento de infrações em desfavor da entidade de que façam parte.

Destarte, forçosa se torna a responsabilização dos membros do Conselho de Instituidores, formado por Assis Gurgacz e Nair Ventrin Gurgacz, os quais detêm a obrigação prevista no art. 11 do Estatuto Social da FAG de zelar pela integridade da Fundação, podendo intervir nos demais Conselhos caso haja necessidade. Em que pese estas importantes prerrogativas, valeram-se da FAG para dela extrair benefício próprio, ludibriando o Erário, ao furtar-se ao pagamento dos tributos devidos, além de quebrar os princípios da lealdade e boa-fé perante o Ministério Público, ao idealizar uma fundação que desde sempre desvirtuou-se dos objetivos assistenciais para reforçar, dia a dia, sua posição como instituição de ensino mercantil prestadora de serviços.

O Código Civil também contém dispositivos que preveem a responsabilização solidária dos administradores pelos atos praticados em desacordo com o contrato social ou com a lei, bem como a desconsideração da personalidade jurídica quando houver abuso de personalidade ou confusão patrimonial.

Reproduzimos abaixo excerto contendo a legislação de interesse:

(...)

Para ilustrar que a responsabilização solidária também encontra respaldo na jurisprudência pátria, colamos abaixo a ementa e trechos da decisão proferida no Agravo em Recurso Especial nº 1.167.113-RS, julgado em 01/02/2018 pelo Superior Tribunal de Justiça, que traz interessante exposição sobre a desconsideração da personalidade jurídica e responsabilização solidária de ex-sócio que participava de empresa composta por membros da mesma família:

(...)

Com relação aos instrumentos de mandato e seus mandatários, percebe-se claramente que os instituidores da FAG compartilham a administração da Fundação com terceiros, em regra membros da própria família Gurgacz. Como sabido, a procuração é o instrumento do mandato, instituída pelo mandante para cumprimento de objetivos **específicos** por parte do mandatário. Não pode o mandante fazer-se substituir no exercício de suas funções, por força do art. 1.018 do Código Civil.

A partir do momento em que se estende todos os atos de gestão da entidade para a administração de terceiros, o que se extrai das procurações públicas coladas às fls. 259 a 294, tem-se no plano fático a extensão da responsabilidade destes mandatários pelos **atos praticados**, já que agiram como se fossem os administradores da entidade, e não meros mandatários.

A solidariedade pela responsabilidade destes atos, tendo em vista a confecção de procurações com poderes amplos e irrestritos (permite-se postular inclusive em juízo, haja vista cláusula *ad judicium*, além de estarem autorizados a realizar movimentação bancária), é medida que se impõe, já que o abuso da personalidade jurídica, a confusão patrimonial e a desvirtuação das funções da entidade também se deram com a participação de seus mandatários. Ademais, o próprio instrumento de mandato evidencia a interdependência entre as entidades, já que os mesmos procuradores defendem os interesses tanto da ASGEL quanto da FAG. Segue abaixo legislação de interesse extraída do Código Civil de 2002:

Como não poderia ser diferente, a jurisprudência pátria também defende a responsabilização solidária dos mandatários que recebem a outorga de amplos e ilimitados poderes, já que nessa situação agem como se fossem administradores da empresa. Vejamos:

(...)

Neste sentido, tendo em vista o disposto no art. 659 do Código Civil reproduzido supra, e para fins tributários, temos que a aceitação do mandato pode ocorrer tanto de forma expressa quanto tácita, neste último caso quando há a execução do mandato, o que demonstra que o procurador aceitou em realizar as premissas estipuladas no referido contrato.

Por tudo o que pôde ser apurado por esta fiscalização, constatou-se que de todos os mandatários constantes dos instrumentos públicos outorgados pelos instituidores da Fundação, exerceram efetivamente o mandato, devendo recair sobre estes o ônus da solidariedade, as pessoas de Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira e José Antônio Ferreira.

Cite-se, por exemplo, a participação de ambos na assinatura dos diversos contratos de sublocação imobiliária celebrados entre a FAG e terceiros, na exploração das áreas de cantina da entidade (fls. 58); contrato de locação entre a FAG e a FASUL (fls. 108, item 15, arquivo “CONTRATO DE LOCAÇÃO FAG x FASUL.pdf”); movimentação das contas bancárias para transferência de valores entre as empresas do grupo (fls. 108, item 14, pasta “PAGAMENTOS EFETUADOS”); movimentação das contas bancárias para transferência de valores por ocasião do pagamento dos aluguéis “em atraso” (fls. 129 e 128, item 3); e pelo próprio fato de, por ocasião das diligências, apresentarem-se formalmente como os responsáveis pelas entidades (Jaqueline respondendo pela FAG, e José Ferreira respondendo pela ASGEL).

Com relação às pessoas jurídicas, serão solidarizadas aquelas que receberam transferências de **recursos** da FAG, entendidos estes recursos como:

- a) recursos financeiros (no caso a EUCATUR, o Hospital São Lucas e a ASGEL), transferidos com o subterfúgio de se tratar de acerto de aluguéis em atraso;
- b) recursos materiais (como no caso do Hospital São Lucas), haja vista o fornecimento de equipamentos de áudio e vídeo e hospitalares para o desenvolvimento de suas atividades; e

c) recursos humanos, considerando a existência de vínculos empregatícios em comum envolvendo as empresas do grupo familiar.

Nestes casos, resta configurado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, positivado no art. 124, I, do CTN. Interesse este jurídico, diga-se de passagem, como bem entende a doutrina (reproduzida no início deste tópico) e a jurisprudência. Isto porque a proteção dada pela imunidade e isenção tributárias maximizaram o montante de recursos que puderam ser distribuídos e aplicados nas diversas empresas do grupo.

Façamos uma anamnese. No caso da ASGEL: a empresa responsável por “drenar” todos os recursos auferidos pela Fundação (via pagamento de aluguéis) e distribuí-los aos demais integrantes do conglomerado Gurgacz, conforme melhor lhes aprouver; do Hospital São Lucas: adquirido pelo grupo Gurgacz, foi este hospital um dos fatores que possibilitou o credenciamento do curso de medicina da FAG perante o MEC. Recebe, em troca, pagamento de aluguéis pela utilização de parte das instalações fornecidas à FAG, e desta ainda recebe e usufrui, a título de comodato, diversos equipamentos médicos de alto custo, bancados pelos recursos da indigitada Fundação; da EUCATUR: empresa há décadas deficitária, que opera as últimas três linhas de ônibus interestaduais que ainda dispõe sob proteção de medidas judiciais, detentora de enorme passivo tributário, viu-se, por diversas vezes, socorrida com os recursos fornecidos pela FAG, esta que, sob o pretexto de pagar aluguéis em atraso à ASGEL, repassava numerário diretamente a outras empresas do grupo, dentre elas a EUCATUR.

Colamos abaixo, a título de ilustração, entendimento judicial daquilo que foi alegado:

(...)

Relação dos responsáveis solidários:

(...)

11. DA MULTA QUALIFICADA

As penalidades aplicáveis são as previstas pelo artigo 44 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996, com as alterações dadas pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, que assim dispõe:

(...)

Segundo Sacha Calmon, determinados fatos podem ser qualificados de diferentes maneiras, provocando consequências jurídicas diversas. No caso em tela, constatou-se a ocorrência de sonegação fiscal, tal como definido no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 como sendo “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”, já que a constituição da fundação teve por objetivo, em síntese, furto ao pagamento dos tributos devidos.

E tendo em vista a participação de diversas pessoas nesta empreitada delitiva, tal como já relatado no tópico atinente à solidariedade passiva, resta também configurado o conluio, conceituado no art. 73 da Lei nº 4.502/1964.

Por todo o exposto, forçoso impor a multa qualificada prevista no parágrafo primeiro do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tal como reproduzido acima, além das repercussões na esfera penal que tal conduta dolosa desencadeará.

Reproduzimos abaixo decisões judiciais que corroboram a aplicação da multa qualificada tratada neste tópico:

(...)

12. DOS JUROS DE MORA

Os créditos tributários da União não recolhidos no vencimento sujeitam-se ao acréscimo de juros de mora estabelecido em lei, assim regulamentado pelo artigo 953 do RIR/99:

(...)

13. DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, constituímos o crédito tributário através da lavratura do Auto de Infração que integra o processo administrativo fiscal nº **10935.724057/2018-48**. E para constar e produzir seus efeitos legais, lavramos o presente Termo como peça integrante do referido Auto, assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil designados para o procedimento.” [Os destaques são do original.]

11. Intimados dos Autos de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte e os responsáveis solidários, representados por seu advogado e bastante procurador, protocolizaram as impugnações individuais abaixo relacionadas:

Impugnante (Contribuinte/Responsáveis)	Data de ciência dos Autos de Infração	Data de apresentação da impugnação	Impugnação (folhas)	Procuração (folhas)
Fundação Assis Gurgacz	26/10/2018 (fl. 1455)	27/11/2018 (fl. 1469)	1470/1553	1554/1555 e 2426
Assis Gurgacz	16/11/2018 (fl. 1462)	03/12/2018 (fl. 2190)	2191/2301	2302/2303
Nair Ventorin Gurgacz	16/11/2018 (fl. 1463)	03/12/2018 (fl. 2307)	2308/2415	2416/2417
Jaqueline A. Gurgacz Ferreira	29/10/2018 (fl. 1456)	28/11/2018 (fl. 1822)	1823/1933	1934/1935
José Antonio Ferreira	29/10/2018 (fl. 1457)	27/11/2018 (fl. 1583)	1584/1691	1692/1693
Hospital São Lucas de Cascavel Ltda	29/10/2018 (fl. 1459)	28/11/2018 (fl. 1939)	1940/2049	2050/2051
Asgel - Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda	29/10/2018 (fl. 1460)	28/11/2018 (fl. 1697)	1698/1812	1813/1814
Eucatur - Empresa União Cascavel de Transp. e Turismo Ltda	30/10/2018 (fl. 1461)	28/11/2018 (fl. 2060)	2061/2171	2172/2173

12. Na contestação apresentada pela contribuinte, após o relato dos fatos e a transcrição das razões oferecidas contra o Ato Declaratório de suspensão da imunidade, são aduzidos os argumentos a seguir reproduzidos em seus excertos principais:

“(…)

7. Cumpre ressaltar que, a despeito dos juízos subjetivos da fiscalização para desqualificar suas despesas, a Impugnante demonstrou a existência e efetividade de tais despesas, bem como a relação de tais despesas com suas finalidades, tanto assim que as referidas despesas não foram glosadas no Auto de Infração ora impugnado. Tal fato deve, desde logo, ser considerado no julgamento da própria suspensão da imunidade, processo que deve ser a este anexado para julgamento em conjunto.

8. A autoridade autuante pretendeu, ainda, atribuir responsabilidade solidária, por atacado, às pessoas físicas Assis Gurgacz, Nair Ventorin Gurgacz, Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira, José Antonio Ferreira, estes todos pelo artigo 135, III do Código Tributário Nacional; bem como as pessoas jurídicas Hospital São Lucas, de Cascavel Ltda., ASGEL - Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda. e Eucatur (Empresa União Cascavel de Transportes e Turismo Ltda.), estes sob o fundamento do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

9. Preliminarmente, considerando que o Termo de Verificação Fiscal reproduziu integralmente os fundamentos relativos à suspensão da imunidade e para que não haja qualquer prejuízo ao seu direito de defesa, a Impugnante reproduz as razões da improcedência do Ato Declaratório de suspensão da imunidade, reforçando tais razões com o próprio raciocínio seguido pela d. fiscalização na lavratura do Auto de Infração, requerendo, desde logo, que a presente defesa seja julgada conjuntamente com a Impugnação ao referido Ato Declaratório.

10. Ato contínuo, a ora Impugnante passa a impugnar integralmente o Auto de Infração de IRPJ e reflexos, respectiva multa e juros, demonstrando a total improcedência da exigência, pelos motivos a seguir expostos.

II. PRELIMINARMENTE - DA TEMPESTIVIDADE DA PRESENTE MANIFESTAÇÃO

11. Dispõe o artigo 15 do Decreto nº 70.235/72 que, a contar da intimação da exigência, o contribuinte possui o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar Impugnação.

12. A intimação do Auto de Infração ocorreu em 26/10/2018 (sexta-feira). Assim, o prazo para a apresentação de Impugnação se encerra no dia 27/11/2018 (terça-feira). Dessa forma, tempestiva a Impugnação, de acordo com o que dispõe o artigo 66 da Lei nº 9.784/99 e o artigo 5º do Decreto nº 70.235/72.

III. DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO PARA O ANO CALENDÁRIO DE 2013 - DA AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

13. Quanto ao crédito tributário, inicialmente cumpre apontar a ocorrência de decadência parcial dos tributos lançados no Auto de Infração ora impugnado, mais especificamente em relação ao ano-calendário de 2013.

14. No presente caso, cabe apontar a necessária aplicação ao caso concreto da regra prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, vez que os tributos ora exigidos estão sujeitos ao lançamento por homologação e, como será demonstrado em tópico próprio, deve ser afastada a existência de dolo, fraude ou simulação, bem como a multa qualificada em 150%

15. Sabendo-se que a notificação da contribuinte autuada, acerca da lavratura do Auto de Infração, se deu somente em 26/10/2013, conclui-se que os créditos tributários de Contribuição ao PIS e de COFINS dos períodos de janeiro a setembro de 2013, bem como de IRPJ e CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres do ano- calendário de 2013 estão todos atingidos pela decadência, em razão do decurso do prazo de cinco anos do fato gerador. Veja-se que, no mais tardar, para o fato gerador de setembro (ou 3º trimestre) de 2013, a fiscalização teria até 30/09/2018 para efetuar o lançamento.

16. Especificamente em relação à Contribuição ao PIS do ano- calendário de 2013, verifica-se que HÁ PAGAMENTO PARCIAL, sendo certo que a própria fiscalização identificou tais pagamentos no momento da apuração (vide TVF - fls. 1.263):

Apuração do PIS/Pasep a pagar - ano de 2013	jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	mai/13	jun/13	jul/13	ago/13	set/13	out/13	nov/13	dez/13
A) Receita líquida	6.691.846,62	8.146.078,31	8.842.192,05	9.378.710,71	8.898.781,11	8.685.540,53	9.146.916,11	8.958.629,30	8.834.702,21	10.761.869,06	8.329.871,26	10.078.974,83
B) PIS/Pasep a pagar - alíquota de 0,65%	43.497,00	52.949,51	57.474,25	60.961,62	57.842,08	56.456,01	59.454,95	58.231,09	57.425,56	69.952,15	54.144,16	65.513,34
C) PIS/Pasep declarado em DCTF	15.134,48	14.788,80	15.531,70	15.943,05	15.921,31	15.982,86	16.096,11	16.111,07	16.790,28	16.453,98	24.080,92	24.140,76
D) PIS/Pasep suplementar (B-C)	28.362,52	38.160,71	41.942,55	45.018,57	41.920,77	40.473,15	43.358,84	42.120,02	40.635,28	53.498,17	30.063,24	41.372,58

17. Destarte, aplicando-se ao presente caso a regra do artigo 150, § 4º c/c artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, está comprovada a decadência parcial dos tributos lançados.

(...)

V. DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORA TOTALMENTE IMPUGNADO - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

V.1. DO ERRO DE METODOLOGIA NA APURAÇÃO

161. Caso mantida a suspensão de imunidade da Impugnante, o que se admite para argumentar, o lançamento ainda assim é nulo, tendo em vista a incongruência fiscal na metodologia de apuração do IRPJ e da CSLL.

162. Em primeiro lugar, extrai-se do Termo de Verificação Fiscal que foi concedido o prazo de apenas 20 dias para a apuração completa do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS (fl. 1.112):

a) **Considerando** a suspensão da imunidade/isenção do sujeito passivo, conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 30, de 05/09/2018, publicado no Diário Oficial da União em 13/09/2018; **considerando** a necessidade de se levantar elementos para a correta determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pela sistemática do lucro real trimestral; e **considerando** a necessidade de se apurar o faturamento para obtenção da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins cumulativos, tudo relativo ao período de 2013 a 2016, **intimamos** o contribuinte para que apresente no prazo de 20 (vinte) dias, a contar do recebimento deste expediente, as seguintes informações e/ou documentos:

163. Trata-se de prazo excessivamente exíguo e que não permitiu a adequada apuração dos referidos tributos, tendo em vista que a Impugnante é entidade imune à incidência dos referidos tributos.

164. Em segundo lugar, a autoridade autuante não utilizou metodologia coerente com as premissas por ela própria fixadas quando da suspensão da imunidade.

165. Isto porque, para desconsiderar a imunidade da Impugnante, a autoridade fiscal indicou uma série de despesas como sendo em desacordo com a finalidade da Fundação ou relativas a outras pessoas jurídicas, a exemplo de pagamentos ao Hospital São Lucas, pagamentos de aluguéis em desrespeito às finalidades estatutárias, despesas com supermercado, com combustíveis, etc. Sugeriu, ainda, que haveria receitas e despesas compartilhadas e confusão patrimonial (grupo econômico no sentido ilícito). Vale dizer, nas premissas fiscais, a contabilidade seria imprestável, seja em razão da suposta "confusão patrimonial" (para o que só houve acusação e nada foi objetivamente sequer apontado), seja pela desconsideração de despesas (por juízos tão subjetivos que nem a própria fiscalização os manteve).

166. Ora, se na premissa fiscal a situação é tal que não resta confiável a contabilidade, deveria a mesma fiscalização ter procedido ao arbitramento do lucro, pela ausência de confiabilidade da contabilidade. Não foi a metodologia utilizada. A fiscalização, ao lavrar o Auto de Infração, decidiu efetuar a apuração pelo lucro real trimestral, deduzindo despesas que foram tomadas pela própria fiscalização como motivo para suspensão da imunidade (alegando-se desacordo com a finalidade da Fundação). Trata-se de evidente contradição na fundamentação e na metodologia de apuração. Ou uma ou outra é correta, o que ao final implica absoluta e evidente nulidade do Auto de Infração.

167. Se as despesas apontadas no TVF são dedutíveis da apuração do IRPJ e da CSLL e, portanto, existentes e de acordo com a finalidade da Impugnante, então inexistente fundamento para a suspensão da imunidade. Vale dizer, na própria premissa fiscal as despesas existem e são necessárias e usuais à atividade da Impugnante, não há razão para afastar a imunidade da Impugnante. Deve-se manter mínima coerência na fundamentação da suspensão da imunidade e do Auto de Infração. O que não pode acontecer é usar um fundamento para suspender a imunidade e, contraditoriamente, não utilizá-lo para apurar lucro real ao invés de arbitrado.

168. Os pagamentos de aluguéis em desrespeito às finalidades estatutárias, pagamentos ao Hospital São Lucas, despesas com supermercado, com combustíveis, despesas com viagens de funcionários, etc., os quais que serviram de absurda fundamentação para a suspensão da imunidade, foram também consideradas existentes, dedutíveis e compatíveis com a finalidade da Fundação, tanto assim que não foram glosadas (e não foi arbitrado o lucro). E de fato tais pagamentos/despesas são existentes e compatíveis com a finalidade da Fundação. E é justamente por essa razão que não foram glosadas e foram consideradas dedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL. Porém, é pela mesma razão que a Fundação deve ser considerada imune, afastando-se o motivo para o ato declaratório de suspensão da imunidade.

169. Por outro lado, se verdadeiros fossem os fundamentos para suspensão da imunidade, necessariamente deveria ser arbitrado o lucro por confusão patrimonial e

falta da confiabilidade nas despesas, o que não ocorreu, como não deveria mesmo ocorrer.

170. Ainda, algumas deduções que haviam sido feitas pela Impugnante foram desconsideradas, porém, sem qualquer relação com as acusações feitas para suspensão da imunidade, ou seja, nem mesmo demonstrando-se o que decidiu por manter a apuração e o que decidiu por excluir (ou adicionar) na apuração do lucro real trimestral. Incorreu a autoridade lançadora em mais uma evidente contradição na motivação e erro de metodologia.

171. Lembra-se, ademais, que a tributação pelo lucro real trimestral nem sequer foi originalmente feita pela Impugnante, o que se torna injustificável frente às próprias premissas fiscais do TVF.

172. De duas uma. Ou bem a premissa da constituição do crédito tributário está correta, vale dizer, as despesas são dedutíveis, existentes e necessárias e não há confusão patrimonial, sendo confiável a contabilidade, **e então inexistente fundamento para suspensão da imunidade**; ou bem a premissa para a suspensão da imunidade está correta, então restaria apenas a possibilidade de arbitramento do lucro, inclusive pela alegada e suposta confusão patrimonial, receitas e despesas em desacordo com a finalidade da Impugnante (o que se admite para argumentar), **e nesse caso o Auto de Infração padece de nulidade por vício material por erro de metodologia**.

173. Ressalta-se, a premissa de que se vale a d. Autoridade Autuante para fins de suspensão da imunidade apenas lhe permitiria realizar os lançamentos com base na apuração do IRPJ e da CSLL conforme sistemática do lucro arbitrado, a teor do artigo 530, inciso II, do RIR/99:

(...)

174. A jurisprudência do CARF adota o entendimento de que, como determina a legislação, uma contabilidade não confiável acarreta o arbitramento do lucro:

(...)

175. De acordo com o relator, *"a falta de lastro na escrituração ou, no caso, a sua inexistência/deficiência, obriga a Autoridade Fiscal a realizar o arbitramento do lucro a partir das informações de que dispõe. É inevitável"*. Esse argumento é reforçado pela Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, relatora do acórdão nº 1401-002.300, ao afirmar que o arbitramento *"é uma medida de salvaguarda do crédito tributário, não cabendo ao fiscal autuante permanecer à espera de que o contribuinte cumprisse suas obrigações fiscais quando lhe fosse conveniente"*.

176. Em também recente decisão - acórdão nº 1201-002.112, de 10/04/2018 -, ficou expresso que *"o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal"*.

177. O cumprimento de requisitos formais também não é considerado suficiente para avaliar a contabilidade e torná-la capaz de basear a apuração do lucro - seja real ou presumido:

(...)

178. Durante os últimos anos, a jurisprudência administrativa foi constante com relação a esse entendimento, e firme no sentido de que **a revelação de evidentes vícios, erros ou deficiências fere a confiabilidade da documentação contábil apresentada e implica em hipótese de apuração do lucro pelos parâmetros de arbitramento**.

179. O que se defende aqui é que a autoridade fiscal, em atenção à legalidade e ao procedimento administrativo de lançamento (artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 20 a 23 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro), mantenha a coerência e a proporcionalidade entre a fundamentação e a metodologia de lançamento.

180. Aliás, caso não se entenda pelo arbitramento, então a única conclusão possível é a de que a apuração fiscal da Impugnante, inclusive as despesas deduzidas e os pagamentos efetuados estão adequados, afastando-se nesse caso o fundamento de suspensão da imunidade.

181. Neste passo, tendo em vista a incongruência entre a motivação e a metodologia de apuração, faz-se necessário reconhecer a ilegalidade perpetrada no lançamento e a violação do artigo 142 do Código Tributário Nacional que, aliás, exige que o lançamento deve indicar a correta base de cálculo, ou seja, o correto montante de tributo devido, in verbis:

(...)

182. Deste modo, se o agente fiscal aponta base de cálculo e valor de tributo "devido" diversos da exata dimensão do fato tributável que foi objeto do lançamento, há um evidente e grave erro no lançamento que acarreta inexoravelmente ao reconhecimento da sua nulidade material.

183. **No caso em apreço, o vício que macula a exigência recai sobre a própria constituição do crédito ora exigido, posto que vinculado à metodologia utilizada para a apuração do débito tributário, atingindo, por conseguinte, o próprio lançamento e os critérios de subsunção.**

184. Aliás, o entendimento de que **erros quanto ao cálculo/apuração do montante do tributo, tal como neste caso, devem ser tidos como vícios de natureza material, foi cristalizado, por unanimidade, em recente e didático acórdão da CÂMARA SUPERIOR DO EGRÉGIO CONSELHO**, de Relatoria do E. Conselheiro Rafael Vidal De Araújo, que toma por base as finalidades do lançamento tributário constantes do artigo 142 CTN:

(...)

185. O evidente erro de metodologia tem por consequência equívoco na apuração do tributo, o que também é reconhecido pela jurisprudência do CARF como motivo para o cancelamento do auto de infração:

(...)

186. Ora, a acusação defeituosa por erro de metodologia, além de in casu constituir crédito tributário indevido, acarreta no desrespeito ao devido processo legal e cerceia o direito de defesa. Tudo isso em afronta ao artigo 142 do Codex Tributário, aos princípios elencados no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, bem como ao princípio da moralidade administrativa, inserto no artigo 37 da Carta Magna e aos artigos 20 a 23 da LINDB.

187. Nesse passo, resta patente a necessidade de cancelamento da autuação, ante a caracterização de vício material do lançamento, sob pena de inobservância aos princípios que regem o processo administrativo, o ato administrativo e o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, em razão da falta de verificação dos elementos necessários à constituição do crédito tributário.

VI. DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO - DO MÉRITO

188. Caso não se entenda por acolher a nulidade do lançamento pelos erros de metodologia supramencionados, o que se admite para argumentar, requer-se, ao menos, sejam considerados improcedentes os Autos de Infração, pelos mesmos motivos acima apontados. Ou seja, caso não acolhidas como nulidade, requer-se seja reconhecida a improcedência do crédito tributário por erro na metodologia de apuração e de motivação do lançamento.

189. Como se não bastasse, há ainda que se verificar a improcedência da glosa de exclusões do Pronac e a improcedência do cálculo efetuado pela autoridade fiscal, maléfico ao contribuinte.

VI.1. IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE DESPESAS RELATIVAS A BOLSAS DE ESTUDO, APOIO FINANCEIRO E AJUDA DE CUSTO

190. A fiscalização entendeu por glosar as despesas da Fundação Assis Gurgacz com bolsas de estudos, ajuda de custos e apoio financeiro, conforme contas contábeis mencionadas na fl. 1.251, sob o fundamento de que "os gastos com bolsas de estudo, caracterizados como doações, passaram a ser considerados não dedutíveis na sua totalidade". Referido item se aplica a todos os tributos.

191. Conforme esclarecido durante o procedimento fiscal (fl. 1.196), a Fundação concede bolsas e descontos nas mensalidades de acadêmicos em razão de programas mantidos com diversas entidades como o Ministério Público, Polícia Civil e Militar, Corpo de Bombeiros e também com empresas e programas sociais.

192. Em primeiro lugar, as bolsas e descontos da mensalidade NÃO PODERIAM, em nenhuma hipótese, representar receita tributável, já que jamais há possibilidade de ingresso efetivo de recursos. Ao final e ao cabo, o ingresso financeiro recebido e que pode ser considerado como receita corresponde ao valor da mensalidade com o desconto, seja este desconto denominado contabilmente desconto ou bolsa de estudos.

193. A Fundação, entretanto, para fins de controle dos referidos descontos, reconhece a receita integralmente pelo valor das mensalidades e, para que seja garantida a neutralidade desse reconhecimento e para que não se tribute valores que jamais corresponderão a ingressos ou acréscimos, são excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como do IRPJ e da CSLL os valores de bolsas de estudos e congêneres.

194. Lembra-se aqui o recente julgamento proferido no Supremo Tribunal Federal no RE nº 574.706/PR, em que a Corte entendeu pela exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, por entender que tais ingressos não representavam receita bruta. Ora, se nem todos os ingressos representam receita tributável pela Contribuição PIS e da COFINS, o que dirá valores que nem mesmo representam qualquer possibilidade de ingressos ou acréscimo! O reconhecimento contábil de um valor como ingresso não significa que este mesmo valor represente uma receita tributável. Nas brilhantes palavras da Ministra Rosa Weber, no julgado supra referenciado, o conceito constitucional de receita (tributável pelo PIS e pela COFINS) não pode se confundir com o conceito contábil:

(...)

195. Tal posicionamento não é novo, mas já se encontra consolidado na doutrina e no próprio STF. Sobre o conceito de receita, JOSÉ ANTÔNIO MINATEL reconhece uma série de atributos imprescindíveis para a sua configuração, a saber:

(...)

196. Inclusive, cabe destacar novamente o posicionamento assentado pelo Supremo Tribunal Federal em outra decisão, segundo o qual o conceito de receita bruta sob a ótica da Constituição Federal seria: "*Sob o prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.*" (Trecho da ementa do RE n.º 606.107-RS, Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito Publicado 25-11-2013).

197. Portanto, não sendo os descontos em mensalidade, bolsas e apoios financeiros ingressos que se incorporam ao patrimônio, porque nem **mesmo representam ingressos efetivos**, mas meros reconhecimentos contábeis, por certo que não pode haver a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, tampouco do IRPJ e da CSLL. Nessa medida, equivocada a pretensão fiscal de acréscimo das bolsas de estudo na base de cálculo dos tributos em comento.

198. *Ad argumentandum*, caso assim não se entenda, o que se admite para argumentar, cumpre ao menos demonstrar que as despesas com bolsas e apoios financeiros e congêneres são despesas operacionais da Impugnante, uma vez que vinculadas à atividade educacional. Tais valores foram de fato reconhecidos pela como despesas, para neutralizar o efeito tributário do reconhecimento das receitas de mensalidade sem desconto relativo à bolsa. Ou seja, ajusta-se valor reconhecido a maior, e que desde logo, não configuraria possibilidade de ingresso ou acréscimo.

199. Na verdade, o correto seria não ter contabilizado receita ou ter apresentado um redutor de receita, contudo, seguindo o regime de competência, e não alterando o montante de ingresso/acréscimo a ser considerado no período, há uma liberdade de evidenciação contábil. Por essa razão, e até para demonstrar exatamente onde estavam as bolsas é que a contribuinte apresentou o valor cheio da mensalidade e lançou como despesa (a bem da verdade se prestando a um ajuste da receita) para evidenciar o valor pactuado das mensalidades relativas às bolsas/ajustes de custo.

200. Feitas essas considerações e partindo do contexto dessa evidenciação, importa lembrar que os descontos e bolsas de estudo são concedidos para estudantes que irão participar dos programas de ensino e projetos educacionais da própria Fundação Assis Gurgacz. Não é demais lembrar que a Fundação tem como objetivo a realização de programas de ensino em todos os níveis e suas modalidades, de projetos educacionais, culturais, esportivos, de lazer, de assistência social, de saúde, de comunicação social e de meio ambiente e ecologia, bem como a execução de projetos socioculturais voltados ao atendimento de crianças e adolescentes de baixa renda; a promoção da dignidade humana na 3ª idade e a promoção do ensino em todos os níveis. A atividade da Impugnante é a educação e a assistência social. TAL ASPECTO É FUNDAMENTAL PARA QUE SE COMPREENDA A NATUREZA DAS DESPESAS EM QUESTÃO PARA A FUNDAÇÃO.

201. É dizer, na premissa fiscal de que a Impugnante não se sujeitaria à imunidade, dever-se-ia considerar como receita operacional os ingressos das atividades relacionadas ao objetivo previsto em seu Estatuto - ATIVIDADE EDUCACIONAL. Essa a premissa fiscal utilizada para as receitas. Do mesmo modo, deve-se considerar como despesas operacionais, aquelas também relacionadas à atividade da pessoa jurídica - ATIVIDADE EDUCACIONAL. Essa a premissa que deveria ter sido utilizada pela fiscalização para as despesas, em atendimento ao artigo 47 da Lei nº 4.506/64:

(...)

202. Ora, é evidente que as despesas com apoio financeiro, bolsas de estudo e outros auxílios aos estudantes são despesas necessárias à atividade da Fundação - não só porque sua atividade central é educacional, como também porque sua atuação pressupõe programas e projetos sociais voltados ao público de baixa renda. Ou, se não entendido como despesas, há que se admitir o seu necessário aspecto redutor da "receita" cheia que fora contabilizada. Tal aspecto é necessário par que, ao final e ao cabo, a contabilidade evidencie tão somente o montante pactuado com os alunos para recebimento, considerando o regime de competência. Tudo porque, desde logo, trata-se dos valores efetivos pactuados, sendo que o montante contabilizado como receita não evidencia per si essa realidade, lá possuindo valores que jamais representariam possibilidade de ingresso ou acréscimo patrimonial.

203. Ainda que a forma da evidenciação esteja errada, se esta não implica diferença de receita, vale dizer, ao final e ao cabo, se a despesa lançada apenas ajusta o valor da receita que deveria ter sido contabilizado, o eventual erro no lançamento contábil jamais pode implicar tributação desse valor, por absoluta ausência de materialidade de exigência, seja para o IRPJ/CSLL, seja para o PIS e para o COFINS.

204. Ademais, a vedação de dedução de doações previstas no artigo 13, VI, da Lei nº 9.249/95 e utilizada como fundamento para a glosa NÃO SE APLICA À IMPUGNANTE, simplesmente porque, em seu caso, não se trata de doação. Trata-se de ajuste da receita.

205. A fiscalização fundamenta a glosa também na revogação do artigo 304, IV, do Decreto nº 1.041/94, que previa a dedutibilidade de doações pagas sob a forma de prêmios de estímulo e de bolsas de estudo:

(...)

206. Equivoca-se a fiscalização ao mencionar a revogação da referida norma como fundamento para o presente caso. Ora, ainda que vigente, a citada norma não é aplicável ao caso da Impugnante, pois não é desse tipo de despesas com bolsa de estudo que se

está tratando nestes autos. Veja-se que a norma revogada se refere a despesas com bolsas concedidas a empregados da empresa, mediante concurso público e por intermédio de instituições de ensino terceiras (que obviamente não é a que concede a bolsa). Vale dizer, trata-se de uma despesa da empresa com seu funcionário para que este estude em uma determinada instituição de ensino. NO PRESENTE CASO, não se trata de bolsa concedida a funcionário da Fundação para que este estude em outra instituição, mas de **bolsa concedida ao beneficiário da atividade desenvolvida pela própria Fundação.** Trata-se de lógica completamente distinta.

207. É por essa mesma razão que tal bolsa de estudo NÃO pode ser caracterizada como uma doação. Não se trata de uma mera liberalidade por meio do qual a Fundação transfere bens a um terceiro, sem relação com ela. Trata-se de um dispêndio decorrente do exercício de sua atividade, que atinge o beneficiário de sua atividade e reduz diretamente a receita de sua atividade. A bolsa é concedida pela Fundação para se estudar na própria Fundação. A Fundação abre mão de receita. Apenas como contabilizou o valor cheio, precisa ela evidenciar o ajuste dessa receita, reduzindo-a exatamente com o valor das bolsas e congêneres.

208. Ademais, na própria premissa de que sua receita é decorrente das mensalidades pagas pelos estudantes, as bolsas e os descontos ora em discussão representam propriamente uma redução direta do faturamento. É redução na própria mensalidade usualmente recebida pela Fundação, de modo que deve produzir efeito não apenas na apuração do IRPJ e da CSLL, mas da própria Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme apuração feita pela Impugnante em resposta à intimação.

209. Portanto, é de rigor o cancelamento do Auto de Infração no tocante a glosa de despesas relacionadas a bolsas, apoios descontos e congêneres, seja por não representar ingresso ou acréscimo, seja por se tratar despesa operacional, dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

VI.2. DA NECESSÁRIA EXCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

210. Verifica-se, ainda, que a fiscalização, para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, acabou por glosar a exclusão das receitas financeiras, adicionando tais receitas financeiras na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

211. Ocorre que, como a própria fiscalização reconhece e assim o faz, a Impugnante está sujeita ao regime cumulativo, hipótese em que inexistia previsão legal para a tributação das receitas financeiras pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

212. A fundamentação utilizada no TVF para a referida glosa é equivocada, à medida em que embora tenha considerado o regime cumulativo de tributação, afirma que, mesmo no regime cumulativo, haveria tributação das receitas financeiras:

(...)

213. A glosa de exclusão e tributação das receitas financeiras fica clara quando se comparam a apuração entregue pela contribuinte (memórias de cálculo apresentadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 008 - fls. 1118) e a apuração feita pela autoridade fiscal. Vide por exemplo o ano de 2016:

(...)

214. A única exclusão permitida pela fiscalização foi a de devolução de mensalidade, sendo certo que a fiscalização adicionou à base de cálculo, indevidamente e dentre outras, as receitas financeiras.

215. Sobre o tema, lembra-se que o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, consolidando o entendimento de que, sob a égide da Lei nº 9.718/98 (regime cumulativo), não se pode tributar as receitas financeiras pelo PIS e pela COFINS:

(...)

216. Veja-se que a Lei nº 9.718/98, mesmo depois da alteração da Lei nº 11.941 e da Lei nº 12.973/2014, manteve o entendimento de que a receita bruta é unicamente aquela vinculada à atividade empresarial, não podendo incidir sobre receitas financeiras.

217. Nesse sentido a Solução de Consulta Cosit nº 84, 8 de junho de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 16/06/2016, com efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, expressa o posicionamento do órgão a respeito da incidência do PIS e da COFINS somente sobre atividades empresariais

(...)

218. Sobre o tema, a jurisprudência do CARF está pacificada também pela não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, quando se tratar de regime cumulativo (Lei nº 9.718/98):

(...)

219. No presente caso, não houve qualquer questionamento quanto à classificação das receitas financeiras como tais, bem como houve expressa reconhecimento de que a Impugnante se sujeita ao regime cumulativo (Lei nº 9.719/98), devendo-se pois aplicar o entendimento do STF, do CARF e da própria Receita Federal para excluir as receitas financeiras da base de cálculo.

220. Aliás, ainda que se estivesse no não cumulativo, a alíquota seria zero para os períodos de 2013 a 2015 (Decreto nº 5.442/05). Mas tal, só se menciona para argumentar, já que a fiscalização reconhece a Impugnante exclusivamente no regime cumulativo e não questiona a natureza financeira das receitas em comento.

221. Desta forma, requer-se seja dado provimento à Impugnação neste ponto, a fim de se determinar a exclusão das receitas financeiras da base de cálculo das contribuições ora constituídas, respeitando-se, portanto, a apuração efetuada pela contribuinte.

VI.3. DA APLICAÇÃO DO CÁLCULO MAIS BENÉFICO AO CONTRIBUINTE - APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

222. Conforme dito, considerando que a Impugnante é entidade imune, não possuía a apuração do IRPJ e tributos reflexos. A intimação da autoridade fiscal concedeu o exíguo prazo de 20 dias para que a Impugnante efetuasse a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real.

223. A autoridade fiscal considerou insuficiente a memória de cálculo juntada pela Impugnante e efetuou a apuração conforme o lucro real trimestral, sob o fundamento de que esta seria a regra geral prevista no Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

224. No entanto, tendo em vista que a Impugnante não estava originalmente obrigada a apuração do lucro, o que ocorreu apenas pela contestada suspensão da imunidade, não há que se falar, no presente caso, em existência de regra geral.

225. Ora, no caso em que inexistente regra clara determinando uma forma de apuração, inclusive porque a Impugnante não é obrigada a se submeter a nenhum tipo de apuração, é necessário aplicar o método de cálculo mais benéfico ao contribuinte, em razão do quanto disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional:

(...)

226. No presente caso, tendo em vista a existência de prejuízos fiscais, o método mais benéfico ao contribuinte é seguramente a apuração pelo lucro real anual, e não trimestral. Considerando a situação específica da Impugnante, entidade imune, e a ausência de regra geral para tal situação, é de rigor a aplicação do método mais benéfico ao contribuinte, o que não foi feito no presente caso.

227. Ou bem a escrituração não é servível e então caberia o arbitramento; ou bem a escrituração é regular, e não há porque não acatar o lucro real anual, no mínimo determinando-se diligência, ora requerida, caso mantido o lançamento.

228. Neste ponto, o trabalho fiscal não pode ser arbitrário, vale dizer, podendo fazer de um jeito ou de outro, sem observância das regras interpretativas do Código Tributário Nacional. Em suma, deveria a fiscalização seguido o procedimento adequado, conferido prazo adequado para apuração do lucro e/ou procedido ao cálculo mais benéfico, isto é, pelo lucro real anual, conforme determinado pelo artigo 112 do Código Tributário Nacional.

229. Do exposto, caso não se entenda pelo acolhimento das nulidades ou da improcedência do lançamento, é de rigor que seja provida a Impugnação para novo cálculo do IRPJ e da CSLL devidas conforme lucro real anual, metodologia mais benéfica ao contribuinte, se comparado ao lucro real trimestral.

VII. DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

VII.1. DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA E RESPECTIVA QUALIFICAÇÃO

230. Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que uma vez improcedente o lançamento do principal, descabe igualmente a exigência da multa, integralmente impugnada no presente lançamento.

231. Ainda, caso por absurdo se entenda pela manutenção do lançamento, é de rigor ao menos a desqualificação da multa de ofício, uma vez que não estão presentes os requisitos para imposição de multa qualificada.

232. Veja-se que o Termo de Verificação Fiscal, no trecho em que trata da multa de ofício (fl. 1.796/1799), menciona genericamente a ocorrência de suposta sonegação e conluio, afirmando que a "fundação teve por objetivo furtar-se ao pagamento dos tributos devidos". Menciona, ainda, duas decisões do TRF4, sem, entretanto, identificar quais fatos efetivamente levaram à aplicação da multa qualificada naqueles casos e qual a similitude com o caso em discussão.

233. O que se verifica é que, no presente caso, não estão presentes os requisitos necessários para a qualificação da multa de ofício, sendo de rigor o seu cancelamento, especialmente pelo cerceamento de defesa, já que não se sabe por que a multa está qualificada.

234. Sobre este aspecto, deve-se notar que, no âmbito da jurisprudência administrativa, tem-se por indispensável que se observe **a exigência de que se comprovem, direta e efetivamente, a prática das condutas** destacadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/ 64. A jurisprudência da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais é expressa nesse sentido:

(...)

235. A jurisprudência do CARF não admite fundamentação genérica para a qualificação da multa, que é medida extrema - conforme por exemplo o acórdão nº 1402-002.520, de 17 de maio de 2017:

(...)

236. No presente caso, a acusação fiscal quanto à qualificação da multa é absolutamente genérica, fazendo-se referência ao que, em tese, pode qualificar a multa, sem relacionar tais elementos os aspectos fáticos do presente caso. A menção genérica acerca da conduta não permite, por si só, a qualificação da penalidade.

237. Não há prova de conduta dolosa praticada pela Impugnante, para ensejar a qualificação da multa de ofício aplicada. Nesse sentido, é de se notar que a prova deve ser inequívoca, inadmissível qualquer presunção de fraude, sonegação ou conluio, conforme sumulado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...)

238. Se a omissão de receita ou o inadimplemento de tributo são insuficientes para a qualificação da multa de ofício, o que dirá da situação ora apreciada em que o contribuinte é entidade imune. Aliás, a suspensão da imunidade no presente caso ainda é

objeto de discussão e, ainda que desconsiderada, não há dúvidas de que a Impugnante exerce atividade educacional. É dizer, pode-se discutir a observância de requisitos ou a possibilidade de tal atividade se enquadrar ou não na imunidade, mas nunca manter acusação de dolo ou fraude. A discussão do entendimento sobre a legislação de uma autoridade tributária jamais pode qualificar como dolosa a conduta de um contribuinte.

239. Ressalta-se que a Fundação Assis Gurgacz tem como objetivo a realização de programas de ensino em todos os níveis e suas modalidades, de projetos educacionais, culturais, esportivos, de lazer, de assistência social, de saúde, de comunicação social e de meio ambiente e ecologia, bem como a execução de projetos socioculturais voltados ao atendimento de crianças e adolescentes de baixa renda. O simples fato de atuar na área educacional e cobrar, para parte dos alunos, mensalidade, não representa finalidade lucrativa. E ainda que houvesse discussão sobre isso, tal aspecto jamais poderia resultar em qualificação da multa. Há uma ampla gama de Fundações educacionais, de ensino fundamental ou superior, que cobram mensalidades e mantem a imunidade, já que o resultado positivo da atividade é reaplicado na própria Fundação. Este também o caso da Fundação, que atende, inclusive, às exigências do artigo 12 da Lei nº 9.532/97. Aliás, não são poucas as bolsas concedidas, como se verifica pela própria fiscalização.

240. Em relação às demais acusações relativas a pagamentos em desacordo com sua finalidade, lembra-se que, após os esclarecimentos prestados **tais despesas nem sequer foram glosadas na constituição do crédito tributário ora impugnado**. Tal fato deve, desde logo, ser considerado para fins, ao menos, de desqualificação da penalidade.

241. Assim sendo, a Autoridade Fiscal não supriu o ônus de comprovar a ação dolosa do sujeito passivo no sentido de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador, ou reduzir indevidamente o imposto devido, de forma dolosa e sem presunção/simulação.

242. É necessário prova cabal do ato doloso tendente à sonegação, fraude ou conluio, e impõe-se ao Fisco o ônus de provar, além da ocorrência do fato gerador, a prática de outro(s) ato(s) de cunho fraudulento, com vistas a encobrir a ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, **jamais poderá servir o mesmo ato para fundamentar o lançamento do crédito tributário e, ao mesmo tempo, para a qualificação da multa de ofício.**

243. Todas as demais acusações, aliás, foram devidamente rechaçadas, conforme ficou esclarecido desde a primeira Manifestação da Impugnante, inclusive com documentação contábil e aprovação de contas pelo Ministério Público.

244. Portanto, todos esses esclarecimentos afastam integralmente as acusações fiscais (sem fundamento em elemento legítimo de prova), e considerando, ainda, a falta de motivação específica, deve ser cancelada a multa de ofício qualificada imposta no lançamento ora impugnado.

VII.2. DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA QUALIFICADA

245. Ademais, a par dos argumentos tecidos acima, caso não sejam acolhidas as alegações postas até o presente momento, releva notar, a título de argumentação, que as multas de ofício e qualificada atingem, conjuntamente, a exorbitante percentagem de **150% do valor do imposto**, possuindo caráter nitidamente confiscatório, tendo sido aplicadas arbitrariamente.

246. Nesse passo, vislumbra-se que tais multas têm caráter nitidamente punitivo e não podem ser aplicadas arbitrariamente, com evidente descompasso com a infração supostamente cometida.

247. É imprescindível, nesses casos, que haja uma nítida correlação entre a infração cometida e a penalidade imposta, sob pena de anulação da multa lavrada, dada a sua patente abusividade, além da evidente afronta ao princípio da vedação ao confisco, bem como o direito de propriedade, constitucionalmente previstos, conforme artigos 150, inciso IV, e 5º, inciso XXII, da Constituição Federal.

248. O Supremo Tribunal Federal, por meio do **Recurso Extraordinário nº 582.461**, submetido à sistemática da Repercussão Geral, entendeu, de um lado, não ser

confiscatória as multas no patamar de até 20% e, de outro lado, com base na já consolidada jurisprudência da Corte, entendeu ser confiscatória as multas em patamar superior ao valor do tributo. Veja-se o voto condutor do acórdão do Ministro Gilmar Mendes:

(...)

249. Nesse sentido, em recente decisão, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal passou a aplicar o referido entendimento firmado em sede de repercussão geral, no sentido de que configura confisco a multa tributária de valor superior ao tributo. Veja-se nesse sentido o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 833.106/GO:

(...)

250. Restou consignado no voto do Ministro Relator:

(...)

251. Nessa linha, uma vez fixado o entendimento pacífico pelo Supremo Tribunal, os Ministros têm proferido decisões monocráticas entendendo inconstitucionais as multas fixadas em patamar superior a 100% do tributo. Cita-se, por exemplo, o RE n.º 595.753/RS:

(...)

252. Cita-se também **decisão** prolatada em 21/08/2013, na qual o i. MINISTRO CELSO DE MELLO entendeu que *"os entes estatais não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária, para, em razão dela, exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes"* (grifos e destaques nossos).

253. Neste passo, na linha da jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, com decisão em sede de repercussão geral, é inconstitucional a imposição de multa em patamar acima de 100%, em razão do caráter confiscatório.

254. Ainda, nos termos da brilhante lição do Ministro Celso de Mello, independentemente da quantificação da alíquota aplicável nos casos da multa com o objetivo de penalizar o contribuinte, **o cerne da questão para se determinar o caráter confiscatório de uma penalidade é entender, traduzir e concluir, de acordo com a realidade fática de cada contribuinte, em cada cenário concreto, se determinada multa compromete ou não o patrimônio empresarial e a capacidade contributiva de cada contribuinte**. No presente caso, é evidente que a multa é absolutamente desproporcional.

255. Ou seja, tendo em vista que a determinação da confiscatoriedade da multa punitiva é um conceito aberto, sendo necessária a análise individualizada dos reflexos e prejuízos de determinada multa para cada contribuinte, é certo que **confiscatória, portanto, será a multa fixada de forma irrazoável e desproporcional, que comprometa o patrimônio e os rendimentos do contribuinte, com uma carga tributária insustentável para seguimento de suas atividades, restando claro que se estará diante de uma multa confiscatória**.

256. E é exatamente isso que ocorre no caso em tela. **A despeito dos parâmetros fixados na multa punitiva, tem-se que as penalidades aplicadas implicam o comprometimento direto dos rendimentos do contribuinte**.

257. Nesse passo, veja-se que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **antes mesmo de tal brilhante "decisum" do i. Ministro Celso de Mello**, já havia concedido medida liminar em AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, promovida pela Federação Nacional do Comércio, para suspender a vigência do artigo 3º, § único, da Lei n.º 8.846/94, que cominava, para a hipótese de venda de mercadoria sem a emissão de nota fiscal, **multa de 300% do valor da operação**, com base no artigo 150, IV, da Constituição Federal (princípio do não-confisco), que veda a utilização do tributo com efeito de confisco (ADIN/MC n.º 1075-DF).

258. Essa decisão harmoniza-se com outras decisões do próprio STF, a seguir transcritas:

(...)

259. O princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade dos atos praticados pela Administração Pública é pilar básico para a garantia de justiça e o mínimo de equidade nas relações em que o Estado é parte envolvida. Referido princípio tem sua maior utilidade exatamente em proibir determinados excessos da Administração Pública, os quais possam vir a causar danos desnecessários aos administrados submetidos ao Poder Estatal.

260. Da mesma forma, seguindo os ditames implícitos na própria Constituição Federal de 1988, a Lei Federal nº 9.784/99, aplicável analogamente ao caso ora em comento, também se refere ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade:

(...)

261. Em linhas gerais, o princípio da razoabilidade impõe que haja proporção entre os meios que a administração utiliza para atingir determinado fim.

262. A esse respeito, não se pode perder de vista que o Supremo Tribunal Federal, recentemente, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 736.090/SC, que trata, justamente, do efeito confiscatório da multa qualificada de 150%, prevista na legislação federal.

263. Diante do exposto, faz-se mister o reconhecimento da manifesta afronta ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade dos atos praticados pela Administração Pública, pelo que requer o cancelamento das multas aplicadas.

VII.3. DOS JUROS SOBRE A MULTA

264. Por fim, é de se ressaltar que, na absurda hipótese de vir a ser mantida a autuação, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal.

265. Com efeito, dispõe o § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional que o crédito tributário eventualmente existente, não integralmente pago no vencimento, será acrescido de juros de mora. No caso da multa decorrente de lançamento de ofício, a incidência dos juros, se devidos, deveria ocorrer a partir do trigésimo dia após a ciência do lançamento, quando restaria configurada a mora.

266. Todavia, ao referir-se ao "crédito tributário" o diploma legal não se refere à multa de ofício, mas apenas ao principal cobrado. Isso porque, se assim não fosse, não haveria necessidade do mesmo dispositivo ressaltar, logo em seguida, que a aplicação dos juros não causa prejuízo à imposição das penalidades cabíveis.

267. Sobre este aspecto, destaca-se trecho de decisão proferida pelo antigo Conselho de Contribuintes:

(...)

268. No mesmo sentido já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes, em diversas ocasiões, afastando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada sobre tributos lançados, em razão da inexistência de previsão legal. Dentre as decisões proferidas destacamos, *in verbis*:

(...)

269. Ademais, no presente caso, tendo sido aplicada a Taxa SELIC, depreende-se da leitura do artigo 61 da Lei nº. 9.430/1996 - que estabeleceu sua aplicação como juros moratórios - que a referida taxa se aplica apenas sobre os tributos não pagos no vencimento. Logo, não há sequer como pretender aplicar a norma constante do artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional, para que incidam juros de 1% sobre a multa de ofício lançada, pois ao aplicar a Taxa SELIC ao lançamento o agente fiscal optou por esta sistemática de aplicação de juros de mora, a qual além de estabelecer um percentual

diferenciado para apuração desses juros (distinto do citado artigo do Código Tributário Nacional) estabeleceu, expressamente, a incidência apenas sobre os tributos.

270. Logo, independentemente do enfoque atribuído ao litígio, **os juros moratórios não podem ser aplicados sobre a multa de ofício lançada**, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no auto de infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas apenas sobre os tributos não pagos no prazo legal.

VIII. DO PEDIDO

271. Por todo exposto, requer-se seja provida a presente Impugnação, para que, **preliminarmente, sejam acolhidas as nulidades apontadas em relação aos lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS ora integralmente impugnados, assim como seus consectários**. E, na remota hipótese de não se reconhecerem as nulidades, **requer, quanto ao mérito, seja provida a Impugnação e julgado improcedente o lançamento de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e respectiva multa e juros**.

272. Ademais, requer-se a posterior juntada de documentos, acaso necessários para o deslinde da controvérsia, tudo isto em atenção aos princípios do contraditório, da ampla defesa, e da verdade material que norteiam o processo administrativo tributário.” [Os destaques são do original.]

13. Em nome dos responsáveis solidários ASSIS GURGACZ, NAIR VENTORIN GURGACZ, JAQUELINE APARECIDA GURGACZ FERREIRA e JOSÉ ANTONIO FERREIRA foram apresentadas as razões de defesa a seguir sintetizadas:

- Embora tenham apresentado impugnações em separado, os argumentos são basicamente os mesmos;
- Relatam os impugnantes que há absoluta ausência de indicação de atos e que poderiam ser qualificados como de gestão ou de infração de lei. Inexistentes atos que tenham relação com o fato gerador. Não houve individualização da responsabilidade em relação aos impugnantes, sendo evidente o abuso da fiscalização;
- Que a atribuição de responsabilidade tributária para uma pessoa, seja ela física ou jurídica, pressupõe, pelo menos, duas normas jurídicas autônomas: (i) a regra matriz de incidência tributária que dá sustentação à exigência do crédito tributário; e (ii) a norma jurídica de responsabilidade que autoriza colocar um terceiro na contingência de responder pelo débito fiscal alheio;
- Nessa perspectiva, a autoridade autuante, ao imputar responsabilidade solidária a um terceiro, colocando-o na contingência de responder pelo débito tributário alheio, tem a obrigação de (i) individualizar o seu comportamento, apontando adequadamente qual teria sido o fato ilícito que teria ensejado a sua responsabilidade; e (ii) indicar o dispositivo legal em que se amparou para atribuir a responsabilidade;
- A indicação de uma fundamentação fática e/ou jurídica equivocada, imprecisa ou vaga, além de cercear o direito de defesa do autuado, ainda constitui vício material do lançamento e erro de direito, eivando de nulidade a imputação de responsabilidade, por vício de motivação;
- A ofensa ao princípio da motivação ocorrida nos autos é suficiente para que se reconheça a ilegalidade da imputação de solidariedade, na medida em que o agente

fiscal é obrigado, pelo princípio da legalidade estrita, a respeitar integral e plenamente o que determina a legislação;

- No presente caso, restou evidenciado que a fiscalização faz acusações genéricas a diversas pessoas físicas e jurídicas (responsabilização por atacado), sem individualizar a conduta de cada uma dessas pessoas ou, até mesmo, apontando não atos, mas omissão, o que não está na hipótese do art. 135 do CTN;

- Alegam também sobre a impossibilidade de aplicação do Código Civil para fins de responsabilização tributária devido a ausência de procedimento judicial prévio e necessário para a desconsideração da personalidade jurídica;

- Que os artigos do Código Civil referidos no Termo de Verificação Fiscal integram o capítulo da sociedade simples e da sociedade limitada, enquanto que o presente caso envolve uma fundação, a qual possui regramento específico no próprio Código Civil (art. 62 e seguintes);

- Que o direito tributário possui regramento específico para responsabilização de terceiros no CTN, sendo insuficientes ou desnecessárias qualquer menção ao Código Civil;

- Por isso, questionam: se no caso concreto, forem verificados os requisitos de responsabilidade do Código Civil e ausentes os requisitos do CTN, ainda assim seria possível a responsabilização dos contribuintes?

- Discordam da atribuição da multa e sua qualificação perante os responsáveis solidários sob o argumento de que não teria prova nos autos da conduta ilícita praticada por esses sujeitos passivos;

- Na sequência, repetem a defesa já apresentada pela contribuinte em relação às suspensões de imunidade e isenção, bem como no tocante aos Autos de Infração; e

- Apresentam doutrinas e julgados administrativos e judiciais para corroborar suas alegações.

14. Por sua vez, os responsáveis solidários HOSPITAL SÃO LUCAS DE CASCAVEL LTDA, ASGEL - ASSIS GURGACZ EMPREENDIMENTOS LTDA E EUCATUR - EMPRESA UNIÃO CASCAVEL DE TRANSPORTES E TURISMO LTDA ofereceram impugnações aduzindo resumidamente o que segue:

- Embora tenham apresentado impugnações em separado, os argumentos são basicamente os mesmos;

- Relatam os impugnantes que a hipótese normativa do art. 124, inciso I, do CTN é aplicável às situações de sujeitos que ocupam a mesma posição. É dizer, duas ou mais pessoas que realizam o núcleo material da norma tributária, praticando conjuntamente o fato gerador;

- Considerando que não foi demonstrado qualquer interesse comum ou benefício comum na prática do fato gerador ou dele decorrente e tendo em conta que os impugnantes e a contribuinte não estão no mesmo polo da relação jurídica, é de rigor a exclusão dos impugnantes do polo passivo dos Autos de Infração;

- Que a atribuição de responsabilidade tributária para uma pessoa, seja ela física ou jurídica, pressupõe, pelo menos, duas normas jurídicas autônomas: (i) a regra

matriz de incidência tributária que dá sustentação à exigência do crédito tributário; e (ii) a norma jurídica de responsabilidade que autoriza colocar um terceiro na contingência de responder pelo débito fiscal alheio;

- Nessa perspectiva, a autoridade autuante, ao imputar responsabilidade solidária a um terceiro, colocando-o na contingência de responder pelo débito tributário alheio, tem a obrigação de (i) individualizar o seu comportamento, apontando adequadamente qual teria sido o fato ilícito que teria ensejado a sua responsabilidade; e (ii) indicar o dispositivo legal em que se amparou para atribuir a responsabilidade;

- A indicação de uma fundamentação fática e/ou jurídica equivocada, imprecisa ou vaga, além de cercear o direito de defesa do autuado, ainda constitui vício material do lançamento e erro de direito, eivando de nulidade a imputação de responsabilidade, por vício de motivação;

- A ofensa ao princípio da motivação ocorrida nos autos é suficiente para que se reconheça a ilegalidade da imputação de solidariedade, na medida em que o agente fiscal é obrigado, pelo princípio da legalidade estrita, a respeitar integral e plenamente o que determina a legislação;

- Portanto, o equívoco fiscal em fundamentar a responsabilização de terceiro exclusivamente no art. 124, I, do CTN, sem demonstrar os requisitos para imputação da solidariedade, que inexistem no presente caso, bem como a falta de interesse comum no fato gerador, implica necessariamente a exclusão dos impugnantes do polo passivo;

- Alegam também sobre a impossibilidade de aplicação do Código Civil para fins de responsabilização tributária devido à ausência de procedimento judicial prévio e necessário para a desconsideração da personalidade jurídica;

- Que os artigos do Código Civil referidos no Termo de Verificação Fiscal integram o capítulo da sociedade simples e da sociedade limitada, enquanto que o presente caso envolve uma fundação, a qual possui regramento específico no próprio Código Civil (art. 62 e seguintes);

- Que o direito tributário possui regramento específico para responsabilização de terceiros no CTN, sendo insuficientes ou desnecessárias qualquer menção ao Código Civil;

- Por isso, questionam: se no caso concreto, forem verificados os requisitos de responsabilidade do Código Civil e ausentes os requisitos do CTN, ainda assim seria possível a responsabilização dos contribuintes?

- Discordam da atribuição da multa e sua qualificação perante os responsáveis solidários sob o argumento de que não teria prova nos autos da conduta ilícita praticada por esses sujeitos passivos;

- Na sequência, repetem a defesa já apresentada pela contribuinte em relação às suspensões de imunidade e isenção, bem como no tocante aos Autos de Infração; e

- Apresentam doutrinas e julgados administrativos e judiciais para corroborar suas alegações.

As impugnações ao auto de infração e ao Ato Declaratório de Suspensão da Isenção e da Imunidade foram apreciadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) – DRJ/BEL, que editou o acórdão nº 01-36.958 – 1ª Turma, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS. REQUISITOS LEGAIS. SUSPENSÃO.

O gozo da imunidade de que trata o art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal e de isenções previstas nas legislações do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep está condicionado à observância dos requisitos de que tratam o art. 14 do CTN e o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. O cumprimento de apenas alguns desses requisitos legais não implica o cancelamento da suspensão dos benefícios fiscais em apreço.

ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E DE ISENÇÕES. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

Demonstrado que a entidade educacional sem fins lucrativos remunera membros de sua diretoria pela prestação de serviços, descumprindo requisito legal para a fruição de imunidade e de isenções tributárias, devem ser suspensos tais benefícios fiscais.

ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E DE ISENÇÕES. EFEITOS.

Uma vez suspensas a imunidade e as isenções tributárias, por meio do competente Ato Declaratório Executivo, fica a entidade educacional sem fins lucrativos sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

ENTENDIMENTOS DOUTRINÁRIOS. EFEITOS.

Entendimentos doutrinários não se sobrepõem ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de súmula vinculante, não se constituem em normas complementares da legislação tributária, razão porque seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. NULIDADE. OCORRÊNCIA.

Os lançamentos de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente o regime de tributação trimestral, ao invés do anual, conforme opção consumada pela contribuinte, afrontam o disposto no

art. 142 do CTN, maculando esses atos administrativos de nulidade insanável.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

CSLL. COFINS. PIS/PASEP. LANÇAMENTOS DECORRENTES DOS MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS.

Em se tratando de lançamentos decorrentes dos mesmos pressupostos fáticos dos que serviram de base para o lançamento do IRPJ, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, Cofins e PIS/Pasep, em razão da relação de causa e efeito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

A DRJ07 deu parcial provimento à impugnação ao Ato Declaratório de Suspensão da Isenção e da Imunidade, confirmando-o apenas em relação ao período de 01/01/2013 a 31/12/2015, excluindo o ano calendário de 2016. Já em relação aos autos de infração de exigência dos créditos tributários a decisão recorrida exonerou completamente o lançamento.

Os fundamentos adotados pela decisão recorrida para dar parcial provimento à impugnação ao ADE de Suspensão da Imunidade/Isenção, bem assim de exoneração do crédito tributário, foram postos nos seguintes termos:

(...)

DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO

Das Considerações Iniciais

16. A hipótese normativa de imunidade e de isenções que foi objeto da auditoria fiscal encontra previsão constitucional no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, verbis:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

17. Os requisitos normativos para fruição dos benefícios previstos no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal encontram-se, fundamentalmente, no art. 14 c/c o art. 9º do CTN, nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005, transcritos a seguir:

“CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

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

(...)

IV- cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

(...)

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

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

II- aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; I

III- manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

LEI Nº 9.532, DE 1997

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

(...)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

~~*a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*~~

~~*a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)*~~

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação

superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

(...)

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

(...)

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

(...)

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 2001

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

(...)

LEI Nº 11.096, DE 2005

Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão:

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 ; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

§ 1º A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de

atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011)."

18. Os fatos relatados pelo Fisco na Notificação Fiscal, que determinaram a suspensão dos benefícios de imunidade e de isenções tributárias, foram assim sintetizados no item 8 do despacho de fls. 1099/1104, proferido pelo chefe da Seção de Orientação e Análise Tributária da DRF/Cascavel:

“8. A despeito da peça de defesa trazida, não logrou a instituição trazer aos autos os elementos de prova suficientes para que se desconstitua o procedimento fiscalizatório. Os elementos constantes deste processo, colacionados pelas autoridades fiscais, fazem provas cabais de suas alegações, as quais não foram afastadas pela defesa apresentada. Assim, restam mantidas as constatações da auditoria, resumidamente a seguir elencadas:

8.1 Da ausência de bens para a realização de sua finalidade e a consequente impossibilidade de ser reconhecida como fundação

8.2 O exercício de atividade econômica

8.3 O grupo econômico

8.3.1. Procuradores constituídos representam simultaneamente tanto a Fundação quanto a empresa ASGEL

8.3.2. Empregados em comum entre as diversas empresas do grupo econômico

8.3.3. Mesmos sócios/presidentes

8.3.4. Pagamento de débitos tributários da ASGEL e de Assis Gurgacz com recursos da FAG

8.4. Finalidade lucrativa

8.4.1. Distribuição disfarçada de rendas mediante o pagamento de aluguéis

8.5. Pagamentos efetuados pela FAG em desrespeito às suas finalidades Estatutárias

8.5.1. Fornecimento de recursos para outras empresas e familiares do grupo econômico

8.5.2. Pagamentos de aluguéis a terceiros em desrespeito aos contratos apresentados

8.5.2.1. Pagamentos desarrazoados à entidade empresarial Hospital São Lucas

8.5.3. Pagamento de salários "a latere"

8.5.4. Pagamento de despesas não vinculadas às finalidades da entidade

8.5.4.1. Pagamentos de compras em supermercado (que destoam de seus objetivos institucionais)

8.5.4.2. Despesas com itens supérfluos

8.5.4.3. Despesas com benfeitorias necessárias (que seriam de responsabilidade do tocador, o qual integra o grupo econômico)

8.5.4.4. Uso de carros de luxo para fins particulares custeados pela FAG

8.5.4.5. Compra de equipamentos utilizados por outras empresas do grupo econômico

8.5.4.6. Pagamento de despesas com combustível de veículos de outras empresas do grupo Econômico

8.5.4.7. Abastecimento de aeronaves pertencentes a outra empresa do grupo

8.5.4.8. Pagamento das despesas do casamento de Aline Gurgacz com recursos da FAG

8.5.4.9. Despesas com cartão de crédito dissonantes com os objetivos da Fundação

8.5.4.10. Despesas não comprovadas

8.6. Remuneração de seus dirigentes pelos serviços prestados

8.7. Da isenção do PROUNI (não aplicável por não cumprir os requisitos para sua fruição”

19. Diante das constatações acima reproduzidas, as autoridades tributárias entenderam que houve descumprimento das condições para a fruição dos mencionados benefícios fiscais, com ofensa aos seguintes regramentos:

a) A natureza jurídica da entidade tem características de sociedade empresarial, por exercer atividade com fins econômicos, ou seja, atividade comercial, o que é incompatível com o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, c/c o parágrafo único do art. 62 do Código Civil de 2002;

b) A contribuinte distribuiu (disfarçadamente) lucros a seus controladores, além de transferir recursos a terceiros, em desrespeito ao art. 14, inciso I, do CTN, e ao art. 12, § 2º, alínea “a”, da Lei nº 9.532, de 1997 (mediante a prática de pagamento de aluguéis a qualquer custo, que ao final são transferidos aos sócios como dividendos; e de pagamento de despesas particulares; pagamento de despesas de outras empresas do grupo; transferência de numerário a outras empresas do grupo, etc.);

c) A interessada não aplicou integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais, infringindo o disposto no art. 14, inciso II, do CTN e no art. 12, § 2º, alínea “b”, e § 3º da Lei nº 9.532, de 1997 (ao aplicar recursos em atividades estranhas ao seu objeto, tais como: pagamento de despesas particulares; transferência de numerário para outras empresas do grupo econômico, etc.);

d) A entidade não apresentou documentação que comprove a totalidade de suas despesas, desrespeitando o art. 12, § 2º, alínea “d”, da Lei nº 9.532, de 1997 (não comprovou os gastos componentes das faturas de cartão de crédito da entidade, bem como outras despesas lançadas na contabilidade apontadas pela fiscalização); e

e) A contribuinte efetuou pagamento de salários a latere, ou seja, “por fora”, em descumprimento ao disposto no art. 14, inciso III, do CTN, e no art. 12, § 2º, alínea “c”, da Lei nº 9.532, de 1997, os quais exigem a manutenção de escrituração completa das receitas e despesas; e

f) A interessada remunerou seus dirigentes por serviços prestados, violando o previsto no art. 14, inciso I, do CTN, e no art. 12, § 2º, alínea “a”, da Lei nº 9.532, de 1997.

Da Ausência de Bens Para a Realização da Finalidade da Fundação

20. Relatam os autores do feito na Notificação Fiscal que constataram na auditoria realizada a ausência de bens da contribuinte para a realização de sua finalidade e a consequente impossibilidade de ser reconhecida como fundação.

21. Por seu turno, alega a impugnante que os bens conferidos para a fundação, à época de sua instituição, não poderiam ter sido objeto da fiscalização, uma vez que fora do período objeto da auditoria. Aduz que tal análise tampouco tem causa ou efeito fiscal, razão pela qual não estaria no espectro de competência da Receita Federal do Brasil, mas do Ministério Público, que cancelou a fundação enquanto tal. Diz, por fim, que não há qualquer previsão legal que exija bens mínimos para a instituição de uma fundação, tanto assim que o Ministério Público nunca questionou a capacidade da fundação de realizar suas atividades.

22. De pronto, observa-se que o evento em questão não pode – e nem deveria – motivar a suspensão da imunidade e das isenções, pois a constituição da entidade ocorreu em 21/10/1997 (fl. 146) e o período dos benefícios fiscais ora analisados refere-se aos anos calendário de 2013 a 2016, o que bastaria para acatar as razões trazidas pela interessada.

23. Ademais disso, o aludido fato não foi contemplado nos atos legais mencionados ao norte como impeditivo para a fruição dos benefícios fiscais em pauta, cabendo ressaltar que, nos termos do art. 111, inciso II, do CTN, deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

24. Outrossim, não há qualquer notícia nos autos de que a criação da entidade ou as suas contas tenham sido rejeitadas pelo Ministério Público do Estado do Paraná – que possui a função de fiscalizar as fundações, consoante o disposto no art. 66 do Código Civil de 2002 –, donde se pode concluir que a constituição da interessada atendeu à legislação de regência da matéria (arts. 24 a 30 do Código Civil de 1916 e arts. 1199 a 1204 do Código de Processo Civil de 1973).

25. É dizer, inexistem elementos no processo que evidenciem alguma ilegalidade cometida pelo instituidor ou pela fundação no momento de sua formalização, daí porque tal constatação não pode ser acolhida para efeito de suspensão dos benefícios de imunidade e isenções.

Da Finalidade Lucrativa. Da Distribuição Disfarçada de Lucros

26. Segundo a Notificação Fiscal, a distribuição disfarçada de lucros constitui uma das evidências de descumprimento dos requisitos legais necessários ao gozo dos citados benefícios fiscais. Abaixo, transcrevem-se as motivações apresentadas pelo Fisco:

“5.4. Finalidade lucrativa:

Parte das rendas obtidas pelo sujeito passivo foram distribuídas disfarçadamente aos controladores da ASGEL mediante o pagamento de aluguéis. Como a FAG ostenta formalmente a posição de entidade “sem fins lucrativos”, não pode distribuir quaisquer parcelas de seu patrimônio ou de sua renda sob pena de suspensão da imunidade, já que descumpriria o disposto no art. 14, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/66).

A saída encontrada para burlar essa vedação é justamente o pagamento de aluguel das instalações que a FAG utiliza (e que são de propriedade da ASGEL). Isto ocorre por conta de que as receitas da Fundação seriam imunes de impostos e isentas do pagamento de certas contribuições, já que foi constituída sem a finalidade lucrativa. A transferência dessas receitas se dá mediante despesas de aluguéis, que são registradas como receitas

na empresa comercial do grupo econômico que apura o lucro e os distribui na forma de dividendos aos sócios e administradores (vide registro do recebimento de dividendos informados nas Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física de Nair Ventorin Gurgacz e Assis Gurgacz às fls. 300).

(...)

5.4.2. Distribuição disfarçada de rendas mediante o pagamento de aluguéis

(...)

Todo esse engenhoso esquema para drenar os recursos da Fundação mediante o pagamento desarrazoado de aluguéis configura a chamada distribuição disfarçada de lucros, prevista no art. 464 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/1999, senão vejamos:

(...)

Esta fiscalização conclui que a constituição da ASGEL tem como finalidade precípua a operacionalização da distribuição, aos sócios da empresa, de lucros decorrentes em sua grande maioria da receita de aluguéis recebidos da entidade imune/isenta do grupo. Desde a sua constituição, e mesmo por ocasião do loteamento do bairro FAG, tudo foi direcionado para a construção da infraestrutura da Fundação que celebraria posteriormente contratos de aluguéis pelo uso das benfeitorias.”

27. Já a defendente argumenta, em síntese, não haver qualquer distribuição disfarçada de lucros, tendo ficado demonstrado que os pagamentos a título de aluguel e adiantamentos são decorrentes de contratos regulares, com fixação de preço justo e de mercado (conforme reconhecido pela própria fiscalização), assegurando que os espaços objeto de locação são efetivamente utilizados nas finalidades educacionais da fundação (o que não foi contestado).

28. Como se observa, os agentes fiscais afirmam que parte das rendas obtidas pela contribuinte foi distribuída disfarçadamente aos controladores do responsável solidário ASGEL mediante o pagamento de aluguéis, configurando a chamada distribuição disfarçada de lucros, prevista no art. 464 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), verbis:

“Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.” (Destacou-se.)

29. Não obstante a conclusão acima consignada, as autoridades tributárias não glosaram as despesas de aluguel nos Autos de Infração decorrentes da suspensão dos benefícios fiscais, considerando-as indedutíveis ou não comprovadas, consoante salientam os sujeitos passivos nas impugnações oferecidas a tais lançamentos. Da mesma forma, também não lançaram esses pagamentos de aluguel como distribuição disfarçada de lucros. Na realidade, reputou-os comprovados, como atesta o seguinte excerto da Notificação Fiscal:

“5.5.3.10. Despesas não comprovadas

(...)

Se da planilha “Item 2 - DRE FAG 2014 a 2016.xlsx” juntada no Anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 007 (fls. 102) descontarmos o que a FAG contabilizou como aluguéis (que também podem ser provados por recibos idôneos), ainda teremos o seguinte montante sem comprovação:

Ano	A) Despesas totais lançadas na ECD - Escrituração Contábil Digital (mediante análise da DRE)	B) Despesas totais apresentadas em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal n 001 e 002	C) Aluguéis	Diferença - RS (A-B-C)
2014	75.191.229,86	13.279.636,11	53.283.793,96	8.627.799,79
2015	63.059.795,76	14.298.651,99	42.024.559,80	6.736.583,97
2016	64.350.824,83	17.508.534,54	32.738.087,72	14.104.202,57
			TOTAL	29.468.586,33

Sem dúvidas, trata-se de um montante considerável, de quase trinta milhões de reais, para os quais não foram juntadas provas de sua idônea utilização. (...)”

30. Por conseguinte, não pode prosperar a presente constatação da auditoria fiscal, assistindo razão à entidade nessa parte de sua contestação.

Do Grupo Econômico. Dos Procuradores e Empregados Comuns

31. Outra constatação das autoridades tributárias refere-se à formação de grupo econômico de fato entre a contribuinte e o responsável solidário ASGEL, incluindo a existência de procuradores, sócios e empregados em comum. Vejam-se os excertos do relato pertinente constante da Notificação Fiscal:

“5.3. O grupo econômico

Em que pese a ASGEL nunca ter averbado nenhuma benfeitoria no lote urbano sob a matrícula nº 57192, neste espaço construiu todas as instalações que até o presente são utilizadas pela FAG. Nesse ponto os interesses entre as duas pessoas jurídicas se cruzam: a ASGEL aparece como locadora de toda a infraestrutura utilizada pela FAG, que a remunera de forma generosa pelo serviço de locação prestado.

(...)

Por todo o exposto, forçoso concluir que a FAG e a ASGEL estão umbilicalmente ligadas, configurando grupo econômico de fato, já que os membros da família Gurgacz defendem os próprios interesses em detrimento dos objetivos de cada empresa, em ofensa ao princípio da Entidade. Há clara participação dos mesmos integrantes nos quadros tanto da Fundação quanto das demais empresas, além do compartilhamento de empregados, representação simultânea de procuradores (o que põe em cheque eventual isenção no trato dos negócios) e pagamento de despesas das diversas firmas do grupo por parte da FAG, configurando confusão patrimonial e abuso da personalidade jurídica por conta do sujeito passivo.”

32. Aduz a litigante ser improcedente a pretensão do Fisco de criar um grupo econômico com base em disposições da CLT, o que ademais não teria qualquer relação com os requisitos para a fruição da imunidade. Diz que a existência de empregados e procuradores comuns entre as pessoas jurídicas apontadas pela fiscalização tampouco representaria impeditivo para a imunidade. Demonstrou, afirma, que inexistente incompatibilidade entre as funções exercidas, a exemplo de profissionais que atuam em suas respectivas áreas em uma determinada empresa e como docente na fundação.

33. O tema grupo econômico foi abordado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018, que firmou o seguinte entendimento:

“20.2. Todavia, a terminologia "grupo econômico" deve ser lida com cuidado, pois é plurívoca. O seu conceito não pode ser dado de forma aleatória, genérica, para qualquer situação. É a regra-matriz específica que determina o antecedente jurídico que gera uma sanção como consequente jurídico. Pode ocorrer de em uma determinada situação os requisitos para a configuração do que se denomina "grupo econômico" sejam mais restritos, ou mesmo distintos, do que em outra.

(...)

25. Nessa toada, há que se ter a comprovação pela fiscalização da existência de grupo irregular, que, repita-se, não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo. Deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária. Não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular.” (Negritou-se.)

34. De acordo com o item 25 desse ato normativo, a distribuição disfarçada de lucros de que trata o art. 464 do RIR/1999 caracteriza grupo econômico irregular, por denotar a existência de abuso de personalidade. Na situação sob exame, ficou anteriormente evidenciado que a fiscalização, embora tenha entendido em um primeiro momento que os pagamentos de aluguel configuravam distribuição disfarçada de lucros, **deixou de tributá-los como tal**, pois considerou comprovadas essas despesas em um segundo momento.

35. Consequentemente, não há que se falar em grupo econômico de fato, de modo a ensejar o descumprimento dos requisitos legais para a fruição dos favores fiscais em comento, conforme pretendem os autores do feito.

36. De outra parte, o fato de a fundação e o responsável solidário ASGEL possuírem sócios, presidentes e procuradores em comum, por si só, não impede o gozo dos benefícios de imunidade e de isenções, a teor das normas legais já referidas

anteriormente, dado que os autores do feito não comprovaram, por exemplo, a prática de atos de gestão que pudesse caracterizar desvio de finalidade ou abuso de personalidade jurídica.

37. No tocante aos empregados em comum entre as diversas pessoas jurídicas apontadas na auditoria fiscal, a entidade evidencia documentalmente que não há nenhuma incompatibilidade entre as funções exercidas por esses profissionais, ao passo que o Fisco não logrou demonstrar qualquer ilegalidade nessas contratações.

38. Logo, relativamente aos tópicos ora examinados, improcedem as constatações procedidas pelas autoridades fiscais, o que implica aceitar as argumentações aduzidas pela impugnante.

Dos Pagamentos e Despesas Realizados Pela Contribuinte

39. Prosseguindo, os autores do feito informam na Notificação Fiscal que constatarem a ocorrência de diversos pagamentos e despesas suportados pela fundação, que seriam dissonantes de seu estatuto e das funções para as quais foi criada, em flagrante desrespeito, mais uma vez, às condições impostas pelo art. 14 do CTN para a fruição dos benefícios fiscais em pauta.

40. Insurgindo-se contra essa constatação, a defendente assevera que as despesas relacionadas na Notificação Fiscal (e depois no Parecer Conclusivo) foram todas devidamente justificadas, inclusive em função da finalidade da entidade. Ressalta, ainda, que durante a fiscalização foram justificados todos os pagamentos e compras, sendo inclusive indicadas as finalidades a que serviram.

40.1. Adicionalmente, nas contestações aos Autos de Infração, os sujeitos passivos arguem que, a despeito dos juízos subjetivos da fiscalização para desqualificar as despesas da fundação, demonstraram a existência e a efetividade de tais gastos, bem como o seu vínculo com as finalidades da entidade, tanto assim que não foram glosados nos lançamentos efetuados. Alertam que tal fato deve ser considerado no julgamento da suspensão da imunidade.

41. Quanto aos pagamentos, compras e despesas aqui aludidos, arrolados na tabela reproduzida no item 18, retro, observa-se que os auditores-fiscais – ao procederem aos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, resultantes da suspensão da imunidade e das isenções – não glosaram tais rubricas. Pelo contrário, foram computadas na apuração desses tributos, sendo consideradas, portanto, operacionais e dedutíveis pela fiscalização.

41.1. Vale salientar, por oportuno, que nos referidos Autos de Infração somente foram glosadas as despesas com bolsas de estudo e congêneres, brindes e multas de natureza fiscal e administrativa, sendo consideradas indedutíveis pelo Fisco, conforme pode ser verificado nos itens 7.1 a 7.3 do Termo de Verificação Fiscal.

42. É forçoso concluir então que devem ser acolhidos os argumentos trazidos pela litigante, afastando-se a presente motivação para a suspensão dos favores fiscais discutidos.

Do Pagamento de Salários a Latere

43. Ainda no âmbito das despesas, as autoridades tributárias assim se pronunciaram na Notificação Fiscal sobre a constatação de pagamento de salários *a latere*:

“5.5.2. Pagamento de salários “a latere”

Prática que revela forte indício do cometimento de omissão de receitas, o pagamento de salários “a latere”, ou seja, “por fora”, foi constatado na esfera judicial decorrente do processo trabalhista sob o número 0000907-06.2016.5.09.0303. Tal como consta das páginas 545 e 546 da cópia da Sentença prolatada pela 1ª Vara do Trabalho de Cascavel/PR e juntada às fls. 543 a 561, cuja condenação ao pagamento de salários “a latere” foi confirmada em sede de segunda instância perante o Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região (cópia do Acórdão às fls. 562 a 583), o Reclamante alega que no ano de 2011 elaborou um curso de pós-graduação em perícia forense, tendo sido designado coordenador de mencionado curso, já que foi o responsável por construir tal projeto.

(...)

A defesa da Fundação disse que o Reclamante era remunerado através de RPA (recibo de pagamento autônomo), porém não trouxe aos autos os referidos recibos que fizessem prova do pagamento pelo labor prestado, de modo que a tese defensiva foi julgada improcedente.

O que se demonstra aqui mais uma vez é o desrespeito às normas que dão amparo à pretendida imunidade da Fundação no que se refere à exigência da manutenção de escrituração completa de suas receitas e despesas (art. 14, inciso III, do CTN). Segundo o Decreto nº 3.000/1999 (RIR - Regulamento do Imposto de Renda), quanto as hipóteses do cometimento de omissão de receitas:

(...)”

44. Discordando da motivação em comento, entre outras mencionadas pelo Fisco para suspender os benefícios fiscais que gozava, a contribuinte argumenta:

“124. Quanto aos **salários a latere** ou “pagamento por fora”, requer-se mais uma vez a desconsideração de tal acusação, sem qualquer nexo causal com o debate sobre a fruição da imunidade. O fato de a Impugnante ter enfrentado, em âmbito trabalhista, a discussão sobre a remuneração de um único e específico colaborador, o qual era esporádico, não autoriza qualquer conclusão sobre o pagamento de salários pela Impugnante. Após a comprovação de que a remuneração foi feita através de RPA (Recibo de Pagamento de Autônomo), a fiscalização pretendeu, no Parecer Conclusivo, adicionar outras ações trabalhistas, que, entretanto, **não fizeram parte das acusações originais e por essa razão devem ser desconsideradas.**

125. De qualquer modo, reitera-se que não se pode, igualmente, aceitar que os efeitos de um processo trabalhista sejam trazidos para um processo tributário para fins de acusação sobre existência de falta de escrituração de pagamentos. Aliás, não se discute no processo trabalhista se o pagamento foi ou não escriturado, discute-se sobre a qualificação de uma remuneração feita através de RPA (Recibo de Pagamento de Autônomo), este devidamente apresentado, conforme abaixo se exemplifica no caso originalmente trazido aos autos:

(...)

126. Portanto, totalmente descabida a menção a um processo trabalhista, de maneira isolada e sem nexo causal com a fruição da imunidade, mormente porque o que se chamou de pagamento por fora é tão somente porque o pagamento não estava na folha de salários, jamais porque feito à margem da contabilidade, tanto assim que foi emitido um RPA. **A discussão da relação empregatícia não tem nenhuma relação com pagamento fora da contabilidade.** Tal acusação não é nem mesmo feita no âmbito trabalhista. Este aspecto foi novamente ignorado no Parecer Conclusivo e, mantido o evidente equívoco na acusação, desnecessários maiores detalhes a esse respeito.”

45. Segundo a fiscalização, a prática de pagamento de salários a latere revela forte indício do cometimento de omissão de receitas, com infração ao que estabelece o

art. 281 do RIR/1999. Confira-se o inteiro teor desse dispositivo, conforme transcrito na Notificação Fiscal:

“Subseção II

Omissão de Receita

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; [grifos nossos]”

46. A exemplo do que aconteceu com as outras despesas e pagamentos efetuados pela interessada, bem como com a hipótese de distribuição disfarçada de lucros de lucros de que trata o art. 464 do RIR/1999, os autores do feito também não submeteram à tributação o pagamento de salários a latere quando da lavratura dos Autos de Infração, ou seja, deixaram de caracterizá-lo como omissão no registro de receita, o que obviamente invalida essa constatação da auditoria fiscal para efeito de suspensão dos benefícios de imunidade e isenções.

47. Diante do aqui exposto, não pode subsistir a motivação de pagamento de salários a latere, assistindo razão à entidade em suas alegações.

Da Remuneração dos Dirigentes

48. Concluindo, examina-se a última constatação que motivou a emissão do Ato Declaratório Executivo que suspendeu os benefícios fiscais que a fundação usufruía, atinente à remuneração dos dirigentes da entidade. Abaixo, reproduz-se os fundamentos utilizados na Notificação Fiscal para justificar tal suspensão:

“5.6. Remuneração de seus dirigentes pelos serviços prestados:

Ao analisarmos por amostragem as GFIPs (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) das competências de 10/2013, 03/2014, 05/2015 e 11/2016 constatamos o pagamento de salários a dirigentes da Fundação (fls. 670).

A redação original da alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997 previa que a concessão de imunidade tributária em relação aos impostos das entidades educacionais sem fins lucrativos estaria condicionada, dentre outros quesitos, à não remuneração de seus dirigentes, por qualquer forma, pelos serviços prestados. Tal vedação só foi relativizada com a Lei nº 13.151, de 28/07/2015, vejamos:

(...)

O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 14, prevê de forma cristalina que a vedação na cobrança de impostos em relação às instituições de educação sem fins lucrativos fica condicionada à não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio a qualquer título:

(...)

No caso em tela é nítido o pagamento de salário a dirigentes da Fundação, que inclusive pertencem à família Gurgacz, contratados desde tenra idade (Nair Cristina Gurgacz Ferreira foi admitida aos 16 anos de idade, enquanto Aline Gurgacz Ferreira Meneghel aos 17), conforme quadro a seguir, extraído da Ata da Reunião Conjunta dos Conselhos

Instituidores e Deliberativo da Fundação Assis Gurgacz (fls. 301 e 302), realizada em 27/03/2012: (...)”

49. Inconformada, a litigante argui que a remuneração de seus dirigentes ocorreu por serviços prestados e dentro dos limites legalmente estabelecidos. Confira-se seus argumentos:

“III.8. DA ACUSAÇÃO DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES

147. Quanto à acusação de remuneração de dirigentes, que, segundo a autoridade fiscal, violaria o artigo 14, I, do CTN, verifica-se que são mencionadas apenas duas pessoas, conforme tabela de fl. 731:

(...)

148. Trata-se de pessoas que exerciam funções executivas na entidade, sendo remuneração neste caso autorizada conforme se extrai do artigo 12, § 2º, 'a', da Lei nº 9.532/97:

(...)

149. Não houve, por parte da fiscalização qualquer questionamento acerca da natureza executiva das funções exercidas pelas pessoas supramencionadas, tampouco do valor de sua remuneração, aliás, bem módicos vis a vis o trabalho executado. Por essa razão, inclusive, não se compreendeu a razão do presente apontamento na Notificação Fiscal. Veja-se, aliás, que a própria autoridade fiscal reconhece que a vedação de remuneração foi flexibilizada, indicando que o caso da Impugnante se enquadra justamente na hipótese de liberação do pagamento (fl. 731):

(...)

151. Após devidamente justificado a remuneração na Manifestação à Notificação, o Parecer Conclusivo não aduziu qualquer consideração sobre este ponto, razão pela qual entende-se que acolheu as considerações da Impugnante.”

50. A respeito da matéria, transcreve-se novamente o teor do art. 14, inciso I, c/c o art. 9º do CTN, bem como do § 2º, alínea “a”, do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, verbis:

“CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

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

(...)

IV- cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

(...)

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

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

(...)

LEI Nº 9.532, DE 1997

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência

social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

(...)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

~~a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;~~

~~a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)~~

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)”

51. Inicialmente, verifica-se que os citados dispositivos do CTN são claros ao estabelecer que a vedação de cobrar impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação sem fins lucrativos está subordinada à observância, entre outros, do seguinte requisito: **não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.**

52. Da mesma forma, a redação original da alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, acima aludida, determinava que para o gozo da imunidade relativa a impostos as instituições educacionais sem fins lucrativos estavam obrigadas, entre outros requisitos, **a não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.** Esse dispositivo, mais gravoso, vigorou até **27 de julho de 2015.**

52.1. Com o advento da Lei nº 13.151, de 28 de julho de 2015, publicada no Diário Oficial da União nessa mesma data, o mencionado comando da Lei nº 9.532, de 1997, teve a sua redação alterada, passando a permitir que os dirigentes das fundações sem fins lucrativos, a partir de então, pudessem ser remunerados pelos serviços prestados.

53. Como bem salientam os auditores-fiscais, o próprio estatuto social (fls. 13/33) da entidade dispõe que a investidura nos cargos de direção **não importará em remuneração sob qualquer forma**, esclarecendo, ainda, que os cargos de Diretoria referem-se aos integrantes dos Conselhos de Instituidores, Deliberativo, Fiscal, de Programação, Presidência e membros da Diretoria Executiva da Fundação. Vejam-se os dispositivos pertinentes:

“Art. 8º . A investidura nos cargos de Direção se dará mediante assinatura do termo em livro próprio, ou nas atas de eleição e posse para os cargos para os quais forem eleitos.

§ único. As atas das reuniões dos Conselhos e da Diretoria Executiva serão lavrados em livro ou digitalizados e arquivados em local próprio, sob responsabilidade da Diretoria Executiva.

Art. 9º. Não serão remunerados, por qualquer forma os cargos de Diretoria e não se distribuirão lucros, bonificações ou vantagens a diretores, instituidores ou conselheiros, sob qualquer forma ou pretexto.

§ 1º. Os cargos de Diretoria, referidos no caput deste artigo, referem-se aos integrantes dos Conselhos de Instituidores, Deliberativo, Fiscal, de Programação, Presidência e membros da Diretoria Executiva da Fundação.”

54. O quadro abaixo exibido – cujos dados foram extraídos pelo Fisco da Ata da Reunião Conjunta dos Conselhos Instituidor e Deliberativo da Fundação Assis Gurgacz (fls. 301/302) realizada em 27/03/2012 e, por amostragem, das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIPs) das competências 10/2013, 03/2014, 05/2015 e 11/2016 (fl. 670) – discrimina os salários recebidos pelas dirigentes da fundação Nair Cristina Gurgacz Ferreira e Aline Gurgacz Ferreira Meneghel:

Nome	Data de nascimento	Cargo	Início do vínculo empregatício	Parentesco	Salário em 10/2013	Salário em 03/2014	Salário em 05/2015	Salário em 11/2016
Nair Cristina Gurgacz Ferreira	04/07/1992	Suplente do Conselho Fiscal	03/11/2008	Filha de Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira; neta de Assis Gurgacz e Nair Vitorin Gurgacz	2.119,81	2.303,49	2.476,43	9.173,31
Aline Gurgacz Ferreira Meneghel	18/02/1989	Suplente do Conselho Deliberativo, Membro do Conselho de Programação	01/08/2006	Filha de Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira; neta de Assis Gurgacz e Nair Vitorin Gurgacz	3.527,24	3.904,57	4.000,77	5.053,34

55. Compulsando essa tabela, observa-se que os salários percebidos pelas dirigentes da fundação ao longo dos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015 (até 27 de julho) estão submetidos ao regramento da referida alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, em sua redação original, a qual estabelecia para o gozo da imunidade, entre outros requisitos, **a não remuneração, por qualquer forma, dos dirigentes das instituições educacionais sem fins lucrativos pelos serviços prestados.**

55.1. Importa notar que tal dispositivo, em sua redação original, alcançava também as isenções do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, do art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e do art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005.

56. Logo, para os anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, andou bem a fiscalização ao fundamentar a suspensão dos benefícios de imunidade e isenções no descumprimento do requisito legal que veda a remuneração dos dirigentes de entidades de educação sem fins lucrativos, não havendo como acatar as razões aduzidas pela impugnante.

57. Por fim, diga-se que o fato de o Parecer Conclusivo não ter se manifestado especificamente sobre este ponto não significa que as autoridades fiscais acolheram as respectivas considerações da defendente, conforme entendimento externado na impugnação.

57.1. Na verdade, o Parecer Conclusivo também se pronunciou sobre o presente tópico ao considerar insuficientes os argumentos apresentados pela fundação para

justificar e refutar as constatações objeto da Notificação Fiscal. Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho do Parecer Conclusivo:

“5.10. Considerações finais:

Apesar de ter se esforçado em justificar e refutar as constatações desta auditoria, os argumentos apresentados pela FAG não são suficientes para afastar a suspensão de sua imunidade e isenção tributárias.”

57.2. Além disso, o Despacho da Saort/DRF/Cascavel, que serviu de base para a emissão do ADE de suspensão, consignou que diante das constatações expostas na Notificação Fiscal, não afastadas pela entidade, restou configurado o não preenchimento das condições para a fruição da imunidade e das isenções. Do mesmo modo, o ADE declarou a suspensão da imunidade e das isenções tendo em vista o que consta no presente processo administrativo, o que evidentemente inclui a Notificação Fiscal, o Parecer Conclusivo, o Despacho da Saort e o Despacho Decisório.

58. Há que se ter presente que, consoante a Lei, basta a não observância de um único dos requisitos legais para que tanto o benefício de imunidade quanto os benefícios de isenção sejam suspensos. Dada a natureza excepcional dos favores fiscais, cuidou o legislador de estabelecer regras claras para que não houvesse o desvirtuamento da concessão da desoneração, o qual pode resultar em concorrência desleal e/ou evasão tributária.

59. No caso em tela, considerando a evidência comprovada de descumprimento de requisito legal para o gozo da imunidade e das isenções previstas na Constituição Federal, no CTN, na Lei nº 9.532, de 1997, na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e na Lei nº 11.096, de 2005, **é de se manter em parte o Ato Declaratório Executivo DRF/CVL/PR nº 30, de 2018, para suspender os benefícios fiscais em tela no período de 01/01/2013 a 31/12/2015**, nos termos do § 5º do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 113, de 21 de setembro de 1998, verbis:

“Art. 15. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisito legal, previsto nesta Instrução Normativa, deve ser procedida de conformidade com as disposições deste artigo.

(...)

*§ 5º A suspensão da imunidade aplicar-se-á em relação a **todo o ano-calendário** em que for constatada a irregularidade que lhe deu causa.” (Destacou-se.)*

(...)

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Da Preliminar de Nulidade dos Lançamentos

67. Insurgindo-se contra os Autos de Infração, os defendentes trazem diversas alegações. Por questão de conveniência, serão apreciados em primeiro lugar os argumentos a seguir reproduzidos:

“VI.3. DA APLICAÇÃO DO CÁLCULO MAIS BENÉFICO AO CONTRIBUINTE - APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

222. Conforme dito, considerando que a Impugnante é entidade imune, não possuía a apuração do IRPJ e tributos reflexos. A intimação da autoridade fiscal concedeu o

exíguo prazo de 20 dias para que a Impugnante efetuasse a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real.

223. A autoridade fiscal considerou insuficiente a memória de cálculo juntada pela Impugnante e efetuou a apuração conforme o lucro real trimestral, sob o fundamento de que esta seria a regra geral prevista no Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

224. No entanto, tendo em vista que a Impugnante não estava originalmente obrigada a apuração do lucro, o que ocorreu apenas pela contestada suspensão da imunidade, não há que se falar, no presente caso, em existência de regra geral.

225. Ora, no caso em que inexistente regra clara determinando uma forma de apuração, inclusive porque a Impugnante não é obrigada a se submeter a nenhum tipo de apuração, é necessário aplicar o método de cálculo mais benéfico ao contribuinte, em razão do quanto disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional:

(...)

226. No presente caso, tendo em vista a existência de prejuízos fiscais, o método mais benéfico ao contribuinte é seguramente a apuração pelo lucro real anual, e não trimestral. Considerando a situação específica da Impugnante, entidade imune, e a ausência de regra geral para tal situação, é de rigor a aplicação do método mais benéfico ao contribuinte, o que não foi feito no presente caso.

227. Ou bem a escrituração não é servível e então caberia o arbitramento; ou bem a escrituração é regular, e não há porque não acatar o lucro real anual, no mínimo determinando-se diligência, ora requerida, caso mantido o lançamento.

228. Neste ponto, o trabalho fiscal não pode ser arbitrário, vale dizer, podendo fazer de um jeito ou de outro, sem observância das regras interpretativas do Código Tributário Nacional. Em suma, deveria a fiscalização seguido o procedimento adequado, conferido prazo adequado para apuração do lucro e/ou procedido ao cálculo mais benéfico, isto é, pelo lucro real anual, conforme determinado pelo artigo 112 do Código Tributário Nacional.

229. Do exposto, caso não se entenda pelo acolhimento das nulidades ou da improcedência do lançamento, é de rigor que seja provida a Impugnação para novo cálculo do IRPJ e da CSLL devidas conforme lucro real anual, metodologia mais benéfica ao contribuinte, se comparado ao lucro real trimestral.”

68. Uma vez que as razões acima copiadas podem implicar a nulidade dos lançamentos fiscais levados a efeito, entende-se que possuem a natureza de preliminar e dessa forma será examinada, não obstante a matéria seja tratada como questão de mérito pelos impugnantes.

69. Compulsando esses argumentos, verifica-se que os sujeitos passivos fazem referência tanto à intimação das autoridades fiscais que concedeu o prazo de vinte dias para que a fundação efetuasse a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real quanto à resposta oferecida pela contribuinte. Por esse motivo, reproduz-se na continuação excertos de tais documentos:

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 008	
JURISDIÇÃO FISCAL / LAVRATURA	
UNIDADE LOCAL	: 0910300 – DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CASCAVEL
ENDEREÇO	: R. Rio Grande do Sul, 1289 - Fone (45) 3219-3142 – 85.801-901 – Cascavel/PR
DATA	: 13/09/2018
CONTRIBUINTE / RESPONSÁVEL	
CPF/CNPJ	: 02.203.539/0001-73
NOME	: FUNDAÇÃO ASSIS GURGACZ
ENDEREÇO	: Avenida das Torres, nº 500, Bairro Santa Cruz – Cascavel/PR – CEP 85.806-095

CONTEXTO

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e de acordo com os artigos 904, 910, 911, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, e arts. 195 e 197 da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional), e considerando a existência do Registro de Procedimento Fiscal – Fiscalização n.º 09.1.03.00-2018-00062-0, cujo código de acesso para consulta a seu teor no sítio da Receita Federal do Brasil na internet é 10844306, que diz respeito à conferência da apuração do IRPJ, lavro o presente Termo para:

a) **Considerando** a suspensão da imunidade/isenção do sujeito passivo, conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) n.º 30, de 05/09/2018, publicado no Diário Oficial da União em 13/09/2018; **considerando** a necessidade de se levantar elementos para a correta determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pela sistemática do **lucro real trimestral**; e **considerando** a necessidade de se apurar o faturamento para obtenção da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins **cumulativos**, tudo relativo ao período de 2013 a 2016, **intimamos** o contribuinte para que apresente **no prazo de 20 (vinte) dias**, a contar do recebimento deste expediente, as seguintes informações e/ou documentos:

FUNDAÇÃO ASSIS GURGACZ, pessoa jurídica de direito privado, sediada na Avenida das Torres, n.º 500, Térreo, Bairro Santa Cruz, Município de Cascavel, Estado do Paraná, inscrita no CNPJ sob n.º 02.203.539/0001-73, por seu procurador e advogado infrafirmado, já devidamente qualificado nos autos do presente procedimento, em atendimento ao Termo de Intimação em epígrafe (**Doc. 01**), vem, tempestiva e respeitosamente, à presença de Vossa Senhoria, expor e requerer o quanto segue.

1. Em atendimento aos itens a.1 e a.2, a Intimada anexa planilhas em formato .pdf e .xls, segregadas em pastas de acordo com o exercício de referência (Doc. 02 – ANO 2013, Doc. 03 – ANO 2014, Doc. 04 – ANO 2015, Doc. 05 – ANO 2016), com a demonstração do lucro real trimestral com base nas informações contábeis e financeiras disponíveis, bem como a apuração do PIS e da COFINS.

2. Esclarece a Intimada que, considerando que na premissa de que as receitas e os resultados de sua atividade sempre estiveram abarcados pela imunidade/isenção, não possui qualquer memória de cálculo ou registros de apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tendo elaborado planilhas, a pedido desta D. Fiscalização, com base nas informações extraídas de seus registros contábeis, com base no regime do Lucro Real Trimestral, sendo certo que o regime de Lucro Real Anual claramente que seria menos oneroso.

70. Cabe ressaltar que na resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 008, a entidade esclarece que em atendimento à solicitação do Fisco elaborou as planilhas de seus resultados com base no lucro real trimestral, advertindo, porém, que o regime do lucro real anual claramente lhe seria menos oneroso, manifestando assim, de forma tácita, a sua opção por esse último regime.

71. Em suas contestações, os litigantes reforçam as explicações acima alinhadas arguindo que em virtude da existência de prejuízos fiscais o método mais benéfico para a fundação seria a apuração de seus resultados pelo lucro real anual, o que não foi feito no caso vertente. Considerando a imunidade usufruída pela interessada e a ausência de regra geral para tal situação, solicitam que o cálculo do IRPJ e da CSLL devidos sejam efetuados de acordo com o lucro real anual, metodologia mais benéfica se comparada a do lucro real trimestral.

72. No tocante ao cálculo dos resultados da entidade, a regra geral de tributação é a apuração trimestral do lucro real, **sendo a sistemática do lucro real anual, com recolhimento de estimativas mensais, opção a ser exercida pela contribuinte**, consoante o previsto nos arts. 1º, 2º, 3º e 28 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõem:

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

(...)

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irrevogável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)” [Destacou-se.]

73. Ainda sobre a matéria em discussão, os próprios manuais internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) recomendam conceder formalmente ao contribuinte, em termo fiscal, a oportunidade de optar por uma das formas de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), imediatamente após a suspensão de sua imunidade pelo ato declaratório, ressaltando que a opção, se exercida, deverá ser condizente com as exigências formais da condição da escrita da pessoa jurídica.

74. Essa recomendação foi adotada, inclusive, pela Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, cujo § 1º do art. 51 estabelece que, no caso de lançamento de ofício referente ao ano-calendário em curso, a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (lucro real trimestral ou anual) será comunicada pela pessoa jurídica em atendimento à intimação específica do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

75. Embora a intimação para a entidade optar pelo lucro real trimestral ou anual não tenha constado do Termo de Intimação Fiscal nº 008, a fundação aproveitou a oportunidade oferecida pela fiscalização e na resposta a esse termo **manifestou a sua opção pelo lucro real anual**, conforme anteriormente explicado, suprimindo dessa maneira o equívoco cometido pelos autores do feito.

76. Por pertinente, transcreve-se abaixo o comando do art. 142, caput, do CTN, que contém a definição legal de lançamento tributário:

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

76.1. Nos termos desse dispositivo, é função da autoridade administrativa determinar a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável, calcular o montante devido de tributo e identificar o sujeito passivo, promovendo desse modo a subsunção do fato à norma.

77. No caso em questão, os lançamentos de ofício deveriam ter ocorrido como determina a lei, qual seja, no regime do lucro real anual, respeitando, assim, a opção efetuada pela interessada. Ao determinar o quantum da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e fixar o período temporal a ser considerado nessa apuração consoante as regras do lucro real trimestral, o Fisco deixou de subsumir o fato à norma, afrontando o disposto no art. 142 do CTN e maculando as exigências fiscais de nulidade insanável.

78. O entendimento aqui esposado encontra respaldo também na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), representada pelos Acórdãos nº 9101- 002.147, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e nº 103-23.091, exarado pelo então Primeiro Conselho de Contribuintes (CC), cujas ementas são reproduzidas a seguir:

“IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL.

O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação trimestral, ao invés do anual conforme opção consumada pelo contribuinte, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. Trata-se de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável. (CSRF - 1ª Turma - Acórdão nº 9101-002.147, de 07/12/2015)”

“INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

(...)

Regra geral, o período-base de apuração do lucro real é trimestral, e a apuração do lucro real anual é reservada para os casos de pessoas jurídicas que tenham optado pelo regime especial de pagamento mensal com base em estimativa. De acordo com a lei, a opção é do sujeito passivo, não havendo previsão para que a fiscalização a exerça. (1º CC - 3ª Câmara – Acórdão nº 103-23.091, de 04/07/2007)”

79. Ressalte-se, por oportuno, que o art. 28, *in initio*, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, prevê que na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis.

79.1. Na situação presente, ficou constatada a ocorrência de preliminar de nulidade dos lançamentos, o que acarreta a não apreciação do mérito dessas

exigências, pois este exame, em tal situação, é incompatível com o acolhimento daquela preliminar.

80. Por conseguinte, devem ser cancelados os lançamentos do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, exonerando-se os créditos tributários respectivos, em decorrência da nulidade apresentada na apuração dessas exigências fiscais.

Dos Lançamentos de CSLL, PIS/Pasep e Cofins

81. Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS/Pasep e Cofins, dado que são decorrentes de infração detectada na apuração do IRPJ, com base nos mesmos pressupostos fáticos, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos atinentes às referidas contribuições, em razão da relação de causa e efeito.

Da Conclusão

82. Em face de todas as ponderações anteriormente feitas, encaminha-se o voto no seguinte sentido:

(i) julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação oferecida contra o Ato Declaratório Executivo DRF/CVL/PR nº 30, de 05 de setembro de 2018, para MANTÊ-LO PARCIALMENTE, suspendendo a imunidade e as isenções tributárias da contribuinte no período de 01/01/2013 a 31/12/2015; e

(ii) acatar a preliminar de nulidade suscitada, para julgar PROCEDENTES as impugnações apresentadas contra os Autos de Infração objetos do processo e CANCELAR as exigências relativas ao IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, eximindo os sujeitos passivos dos gravames correspondentes.

Ainda irresignada com a decisão proferida pela DRJ/BEL, a Contribuinte e os apontados como responsáveis solidários apresentaram recursos voluntários e contrarrazões ao recurso de ofício (vide e-fls. 2.799/3.715), através dos quais repetem grande parte dos termos das Impugnações, além do seguinte:

Recurso Voluntário

- 1) O presente Recurso Voluntário abrange a **improcedência da acusação de remuneração de dirigente nos anos de 2013, 2014 e 2015, única acusação acolhida pela decisão de piso para a manutenção da suspensão da imunidade**. Quanto às demais alegações fiscais, a despeito de não se prestarem para manter a suspensão da imunidade, para que não haja risco de prejuízo a seu direito de defesa, a Recorrente reiterará os fundamentos de sua Impugnação, devidamente acolhidos pela DRJ;
- 2) **A remuneração de Nair Cristina Gurgacz Ferreira e Aline Gurgacz Ferreira Meneghel não representa qualquer violação legal que importe na suspensão da imunidade**, uma vez que:
 - a. Nair e Aline estavam indicadas como meras suplentes de Conselhos, sendo certo que a remuneração NÃO DECORREU dos cargos de suplentes nos Conselhos (supostos cargos de direção na visão fiscal);

- b. A própria fiscalização, na planilha reproduzida, reconhece que Nair e Aline possuíam **vínculo empregatício**, sendo certo que o **vínculo trabalhista era decorrente de outras atividades por elas desenvolvidas** (cargos de auxiliar administrativo, professora, advogada), E NÃO PELO CARGO DE SUPLENTE EM CONSELHOS. O Registro de Empregados de Aline demonstra que ela foi contratada, inicialmente, para o cargo de auxiliar financeiro e, posteriormente, no período objeto de discussão, exerceu o cargo de professora mestre. Já O Registro de Empregados de Nair Cristina demonstra que ela foi contratada, inicialmente, para o cargo de auxiliar de recursos humanos e, posteriormente, no período objeto de discussão, exerceu os cargos de encarregada do núcleo de apoio ao estudante e advogada;
- c. Tanto para Aline quanto para Nair Cristina o valor da remuneração, em qualquer dos cargos por elas ocupados durante os anos em análise, é compatível com a atividade exercida. Os valores pagos, inclusive, seguiam os padrões de remuneração da FAG para outros funcionários de mesmo cargo. Para que não haja dúvidas acerca de tal compatibilidade, e em resposta aos questionamentos feitos pela DRJ, a Requerente anexa aos autos, de forma exemplificativa, o demonstrativo de pagamento de salários de Aline e Nair Cristina, em comparação com outros funcionários que possuíam o mesmo cargo. O que se verifica é a uma pequena variação (ora para mais ora para menos, em razão de adicionais, férias, horas trabalhadas, etc.), mas indubitavelmente uma compatibilidade entre a remuneração e a função exercida. FICA EVIDENTE, PORTANTO, QUE A REMUNERAÇÃO RECEBIDA NÃO ERA DECORRENTE DE CARGOS DE DIREÇÃO, MAS DE CARGOS ADMINISTRATIVOS, DE CARGO DE PROFESSORA E DE ADVOGADA. SOBRE ESTE ASPECTO, NÃO HÁ QUALQUER VEDAÇÃO PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E TAMPOUCO PELA LEI Nº 9.532/97; Em resumo, não há dúvidas de que Nair Cristina e Aline não foram remuneradas pelos cargos de suplentes nos Conselhos, vale dizer, por alegados cargos de direção, mas pelos cargos de professora, auxiliar financeiro, coordenadora de curso e advogada, para os quais possuíam, inclusive, vínculo empregatício.
- d. A própria fiscalização não identificou elementos que qualificassem Aline e Nair Cristina como dirigentes da Fundação, tanto que elas não estão dentre as pessoas arroladas como responsáveis. A despeito dos esclarecimentos, faltou à fiscalização e ao acórdão recorrido reconhecer que o vínculo empregatício não era decorrente de cargos de direção. Tal fato afasta qualquer acusação de violação ao artigo 12 da Lei nº 9.532/97. Não há razão, portanto, para a suspensão da imunidade.
- e. A Lei nº 9.532/95, em seu § 6º, com redação dada pela Lei nº 12.868/2013, **desde 2013 portanto**, AUTORIZA EXPRESSAMENTE

A REMUNERAÇÃO DO DIRIGENTE QUE, CUMULATIVAMENTE, TENHA VÍNCULO EMPREGATÍCIO, desde que não haja incompatibilidade de jornadas de trabalho. É justamente o caso de Nair Cristina e Aline, meras suplentes de Conselhos, que também possuíam vínculo empregatício com a FAG, exercendo outras funções (auxiliar financeiro, professora, advogada), e sendo remuneradas por essas outras funções. Na mesma linha, a Instrução Normativa SRF nº 113/98 expressamente autoriza a remuneração por outros serviços prestados a entidade;

- f. Ainda, caso se entenda que a remuneração seria decorrente da própria atividade de dirigente, o que se admite por argumentar, a Lei nº 9.532/95, em seu artigo 12, § 4º, inciso I (com redação dada pela Lei nº 12.868/2013, vigente desde 2013 portanto), também PERMITE EXPRESSAMENTE A REMUNERAÇÃO DE DIRETORES QUE TENHAM VÍNCULO EMPREGATÍCIO;
- g. A jurisprudência do CARF é no sentido de que as normas que restringem a remuneração de dirigentes de instituições imunes devem ser interpretadas à luz do artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional, vale dizer, apenas é vedada a remuneração de dirigentes se configurado objetivo de distribuição de renda e patrimônio da entidade imune. Pelos próprios valores da remuneração, referente a duas empregadas da FAG, fica clara a ausência de distribuição de renda e a ausência de violação ao Código Tributário Nacional.

Após, vieram os autos a este Conselheiro para relato e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos, inclusive em relação ao recurso de ofício.

Como vimos no Relatório, o presente processo trata de suspensão da imunidade e da isenção da Contribuinte cumulado com a exigência de crédito tributário de IRPJ, CSLL e seus reflexos, relativamente aos períodos de apuração de 2013 a 2016. A decisão recorrida deu provimento parcial às impugnações, tanto da Contribuinte quanto dos apontados como responsáveis solidários. No que tange à suspensão da imunidade/isenção foi dado provimento parcial para manter a penalidade em relação aos anos calendários de 2013 a 2015, afastando-a em relação ao ano de 2016.

O acórdão recorrido manteve a suspensão da imunidade/isenção com fundamento apenas na acusação fiscal de pagamento de remuneração dos dirigentes da entidade, afastando todos os demais fatos motivadores elencados pela Autoridade Fiscal para editar o Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/CVL/PR nº 30/2018. Os recursos voluntários se restringem à suspensão da imunidade/isenção.

Em relação aos autos de infração de exigência do crédito tributário, a decisão recorrida deu provimento total às impugnações, acatando uma das preliminares de nulidade aventadas pelos Recorrentes e determinando o cancelamento das autuações. A nulidade reconhecida pela decisão recorrida refere-se à alegada falha, por parte da Autoridade Fiscal, ao não oportunizar à Contribuinte a escolha pelo método menos gravoso de apuração dos respectivos tributos. Alegava a Contribuinte que o método menos gravoso seria o Lucro Real Anual, enquanto que a Fiscalização teria adotado, por conta própria, e sem dar oportunidade de escolha às Recorrentes, o Lucro Real Trimestral. Assim, segundo a decisão recorrida, teria havido infringência ao art. 142 do CTN por conta do não acatamento da opção feita pela Contribuinte da tributação com base no Lucro Real Anual (mesmo que tácita).

Passemos, pois, primeiramente à análise do recurso voluntário.

Do recurso voluntário

O procedimento de fiscalização que redundou na suspensão da imunidade/isenção da Contribuinte apontou uma série de situações/fatos que foram fartamente circunstanciados e comprovados pela Autoridade Administrativa. Abaixo elenco o rol de fatos circunstanciados pela Fiscalização:

1. Da ausência de bens para a realização de sua finalidade e a consequente impossibilidade de ser reconhecida como fundação
2. O exercício de atividade econômica

3. O grupo econômico

3.1. Procuradores constituídos representam simultaneamente tanto a Fundação quanto a empresa ASGEL

3.2. Empregados em comum entre as diversas empresas do grupo econômico

3.3. Mesmos sócios/presidentes

3.4. Pagamento de débitos tributários da ASGEL e de Assis Gurgacz com recursos da FAG

4. Finalidade lucrativa

4.1. Distribuição disfarçada de rendas mediante o pagamento de aluguéis

5. Pagamentos efetuados pela FAG em desrespeito às suas finalidades Estatutárias

5.1. Fornecimento de recursos para outras empresas e familiares do grupo econômico

5.2. Pagamentos de aluguéis a terceiros em desrespeito aos contratos apresentados

5.2.1. Pagamentos desarrazoados à entidade empresarial Hospital São Lucas

5.3. Pagamento de salários "a latere"

5.4. Pagamento de despesas não vinculadas às finalidades da entidade

5.4.1. Pagamentos de compras em supermercado (que destoam de seus objetivos institucionais)

5.4.2. Despesas com itens supérfluos

5.4.3. Despesas com benfeitorias necessárias (que seriam de responsabilidade do tocador, o qual integra o grupo econômico)

5.4.4. Uso de carros de luxo para fins particulares custeados pela FAG

5.4.5. Compra de equipamentos utilizados por outras empresas do grupo econômico

5.4.6. Pagamento de despesas com combustível de veículos de outras empresas do grupo Econômico

5.4.7. Abastecimento de aeronaves pertencentes a outra empresa do grupo

5.4.8. Pagamento das despesas do casamento de Aline Gurgacz com recursos da FAG

5.4.9. Despesas com cartão de crédito dissonantes com os objetivos da Fundação

5.4.10. Despesas não comprovadas

6. Remuneração de seus dirigentes pelos serviços prestados

7. Da isenção do PROUNI (não aplicável por não cumprir os requisitos para sua fruição)”.

A decisão recorrida afastou a maciça maioria dos fatos e provas arroladas pela Fiscalização, mantendo unicamente a questão relativa à remuneração de seus dirigentes pelos serviços prestados.

Em que pese este Relator discordar frontalmente de muitos dos argumentos adotados pela decisão recorrida para afastar a maioria dos fatos/provas arrolados pela Fiscalização para fundamentar a suspensão da isenção/imunidade, não há previsão legal para que tal decisão seja modificada pela via do recurso de ofício. Assim, a decisão recorrida deve ser mantida de forma definitiva em relação a esses pontos.

Portanto, a análise do recurso voluntário cingir-se-á à questão da remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados. A decisão recorrida, neste ponto, assim se manifestou:

51. Inicialmente, verifica-se que os citados dispositivos do CTN são claros ao estabelecer que a vedação de cobrar impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação sem fins lucrativos está subordinada à observância, entre outros, do seguinte requisito: **não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.**

52. Da mesma forma, a redação original da alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, acima aludida, determinava que para o gozo da imunidade relativa a impostos as instituições educacionais sem fins lucrativos estavam obrigadas, entre outros requisitos, **a não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.** Esse dispositivo, mais gravoso, vigorou até **27 de julho de 2015.**

52.1. Com o advento da Lei nº 13.151, de 28 de julho de 2015, publicada no Diário Oficial da União nessa mesma data, o mencionado comando da Lei nº 9.532, de 1997, teve a sua redação alterada, passando a permitir que os dirigentes das fundações sem fins lucrativos, a partir de então, pudessem ser remunerados pelos serviços prestados.

53. Como bem salientam os auditores-fiscais, o próprio estatuto social (fls. 13/33) da entidade dispõe que a investidura nos cargos de direção **não importará em remuneração sob qualquer forma**, esclarecendo, ainda, que os cargos de Diretoria referem-se aos integrantes dos Conselhos de Instituidores, Deliberativo, Fiscal, de Programação, Presidência e membros da Diretoria Executiva da Fundação. Vejam-se os dispositivos pertinentes:

“Art. 8º . A investidura nos cargos de Direção se dará mediante assinatura do termo em livro próprio, ou nas atas de eleição e posse para os cargos para os quais forem eleitos.

§ único. As atas das reuniões dos Conselhos e da Diretoria Executiva serão lavrados em livro ou digitalizados e arquivados em local próprio, sob responsabilidade da Diretoria Executiva.

Art. 9º . Não serão remunerados, por qualquer forma os cargos de Diretoria e não se distribuirão lucros, bonificações ou vantagens a diretores, instituidores ou conselheiros, sob qualquer forma ou pretexto.

§ 1º. Os cargos de Diretoria, referidos no caput deste artigo, referem-se aos integrantes dos Conselhos de Instituidores, Deliberativo, Fiscal, de Programação, Presidência e membros da Diretoria Executiva da Fundação.”

54. O quadro abaixo exibido – cujos dados foram extraídos pelo Fisco da Ata da Reunião Conjunta dos Conselhos Instituidor e Deliberativo da Fundação Assis Gurgacz (fls. 301/302) realizada em 27/03/2012 e, por amostragem, das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIPs) das competências 10/2013, 03/2014, 05/2015 e 11/2016 (fl. 670) – discrimina os salários recebidos pelas dirigentes da fundação Nair Cristina Gurgacz Ferreira e Aline Gurgacz Ferreira Meneghel:

Nome	Data de nascimento	Cargo	Início do vínculo empregatício	Parentesco	Salário em 10/2013	Salário em 03/2014	Salário em 05/2015	Salário em 11/2016
Nair Cristina Gurgacz Ferreira	04/07/1992	Suplente do Conselho Fiscal	03/11/2008	Filha de Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira; neta de Assis Gurgacz e Nair Ventorin Gurgacz	2.119,81	2.303,49	2.476,43	9.173,31
Aline Gurgacz Ferreira Meneghel	18/02/1989	Suplente do Conselho Deliberativo, Membro do Conselho de Programação	01/08/2006	Filha de Jaqueline Aparecida Gurgacz Ferreira; neta de Assis Gurgacz e Nair Ventorin Gurgacz	3.527,24	3.904,57	4.000,77	5.053,34

55. Compulsando essa tabela, observa-se que os salários percebidos pelas dirigentes da fundação ao longo dos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015 (até 27 de julho) estão submetidos ao regramento da referida alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, em sua redação original, a qual estabelecia para o gozo da imunidade, entre outros requisitos, **a não remuneração, por qualquer forma, dos dirigentes das instituições educacionais sem fins lucrativos pelos serviços prestados.**

55.1. Importa notar que tal dispositivo, em sua redação original, alcançava também as isenções do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, do art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e do art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005.

56. Logo, para os anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, andou bem a fiscalização ao fundamentar a suspensão dos benefícios de imunidade e isenções no descumprimento do requisito legal que veda a remuneração dos dirigentes de entidades de educação sem fins lucrativos, não havendo como acatar as razões aduzidas pela impugnante.

57. Por fim, diga-se que o fato de o Parecer Conclusivo não ter se manifestado especificamente sobre este ponto não significa que as autoridades fiscais acolheram as respectivas considerações da defendente, conforme entendimento externado na impugnação.

57.1. Na verdade, o Parecer Conclusivo também se pronunciou sobre o presente tópico ao considerar insuficientes os argumentos apresentados pela fundação para justificar e refutar as constatações objeto da Notificação Fiscal. Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho do Parecer Conclusivo:

“5.10. Considerações finais:

Apesar de ter se esforçado em justificar e refutar as constatações desta auditoria, os argumentos apresentados pela FAG não são suficientes para afastar a suspensão de sua imunidade e isenção tributárias.”

57.2. Além disso, o Despacho da Saort/DRF/Cascavel, que serviu de base para a emissão do ADE de suspensão, consignou que diante das constatações expostas na Notificação Fiscal, não afastadas pela entidade, restou configurado o não preenchimento das condições para a fruição da imunidade e das isenções. Do mesmo modo, o ADE declarou a suspensão da imunidade e das isenções tendo em vista o que consta no presente processo administrativo, o que evidentemente inclui a Notificação Fiscal, o Parecer Conclusivo, o Despacho da Saort e o Despacho Decisório.

58. Há que se ter presente que, consoante a Lei, basta a não observância de um único dos requisitos legais para que tanto o benefício de imunidade quanto os benefícios de isenção sejam suspensos. Dada a natureza excepcional dos favores fiscais, cuidou o legislador de estabelecer regras claras para que não houvesse o desvirtuamento da concessão da desoneração, o qual pode resultar em concorrência desleal e/ou evasão tributária.

59. No caso em tela, considerando a evidência comprovada de descumprimento de requisito legal para o gozo da imunidade e das isenções previstas na Constituição Federal, no CTN, na Lei nº 9.532, de 1997, na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e na Lei nº 11.096, de 2005, **é de se manter em parte o Ato Declaratório Executivo DRF/CVL/PR nº 30, de 2018, para suspender os benefícios fiscais em tela no período de 01/01/2013 a 31/12/2015**, nos termos do § 5º do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 113, de 21 de setembro de 1998, verbis:

“Art. 15. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisito legal, previsto nesta Instrução Normativa, deve ser procedida de conformidade com as disposições deste artigo.

(...)

*§ 5º A suspensão da imunidade aplicar-se-á em relação a **todo o ano-calendário** em que for constatada a irregularidade que lhe deu causa.” (Destacou-se.)*

O recurso voluntário, a par do que já havia sido objeto da impugnação, inovou ao estabelecer as seguintes premissas:

- 1) Nair Cristina Gurgacz Ferreira e Aline Gurgacz Ferreira Meneghel estavam indicadas como meras suplentes de Conselhos, sendo certo que a remuneração NÃO DECORREU dos cargos de suplentes nos Conselhos (supostos cargos de direção na visão fiscal);
- 2) A própria fiscalização, na planilha reproduzida, reconhece que Nair e Aline possuíam **vínculo empregatício**, sendo certo que o **vínculo trabalhista era decorrente de outras atividades por elas desenvolvidas** (cargos de auxiliar administrativo, professora, advogada), E NÃO PELO CARGO DE SUPLENTE EM CONSELHOS;
- 3) A própria fiscalização não identificou elementos que qualificassem Aline e Nair Cristina como dirigentes da Fundação, tanto que elas não estão dentre as pessoas arroladas como responsáveis. A despeito dos esclarecimentos, faltou à fiscalização e ao acórdão recorrido reconhecer que o vínculo empregatício não era decorrente de cargos de direção. Tal fato afasta qualquer acusação de violação ao artigo 12 da Lei nº 9.532/97. Não há razão, portanto, para a suspensão da imunidade;

- 4) A Lei nº 9.532/95, em seu § 6º, com redação dada pela Lei nº 12.868/2013, **desde 2013 portanto, AUTORIZA EXPRESSAMENTE A REMUNERAÇÃO DO DIRIGENTE QUE, CUMULATIVAMENTE, TENHA VÍNCULO EMPREGATÍCIO**, desde que não haja incompatibilidade de jornadas de trabalho.
- 5) Ainda, caso se entenda que a remuneração seria decorrente da própria atividade de dirigente, o que se admite por argumentar, a Lei nº 9.532/95, em seu artigo 12, § 4º, inciso I (com redação dada pela Lei nº 12.868/2013, vigente desde 2013 portanto), também **PERMITE EXPRESSAMENTE A REMUNERAÇÃO DE DIRETORES QUE TENHAM VÍNCULO EMPREGATÍCIO**;

As alegações da recorrente no ponto não lhe aproveitam. Primeiramente, em relação aos argumentos acima expendidos, mormente os que tratam do permissivo contido no § 6º do art. 12 da Lei nº 9.532/97 e do inciso I do § 4º do mesmo dispositivo, além do foco na existência de vínculo empregatício de Nair e Aline, sequer constaram da impugnação, não tendo passado, portanto, pelo crivo da DRJ/BEL. Tais argumentos estão, assim, preclusos.

Mesmo preclusos, são argumentos totalmente improcedentes, a exemplo do citado § 4º, inciso I, do art. 12, que trata de diretores não estatutários. Evidentemente, não é o caso dos autos, pois estamos a lidar com dirigentes estatutários, conforme comprovado pela Fiscalização à luz dos estatutos sociais da entidade.

Ademais, como a própria Fiscalização anotou na Notificação de Suspensão da Imunidade/Isenção (v. e-fls. 730) o Estatuto Social prevê expressamente que a investidura nos cargos de direção não importa em remuneração sob qualquer forma; em relação aos cargos de direção, o mesmo Estatuto, de forma textual, inclui os membros dos Conselhos Deliberativo e Fiscal (dos quais Nair e Aline fazem parte) como pessoas investidas em cargos de diretoria. Contra esses fatos a Recorrente se manifesta alegando que *“A própria fiscalização não identificou elementos que qualificassem Aline e Nair Cristina como dirigentes da Fundação”*, o que, vimos, não é verdade.

A Recorrente também não se manifesta a respeito da acusação fiscal relativa à falta de comunicação ao Ministério Público exigida nos termos do art. 12, § 2º, alínea “a”, *in fine*:

*a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, **cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)***

Os dispositivos que tratam de isenção/imunidade devem ser interpretados e observados em toda a sua literalidade. Não basta alegar que tal exigência estaria suprida pela

aprovação das suas contas pelo Ministério Público, pois tal exigência não permite suposições ou inferências desse jaez.

Por todo o exposto, corretíssima a decisão recorrida ao calcar sua decisão basicamente na inobservância dos requisitos estabelecidos na alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, principalmente na vedação à remuneração, por qualquer forma, de seus dirigentes pelos serviços prestados. Tal interpretação foi cirúrgica ao estender sua aplicação aos anos calendários de 2013 a 2015, deixando de fora o de 2016 em função da alteração legislativa introduzida pela Lei nº 13.204/2015. Diga-se de passagem, tal alteração introduziu no referido dispositivo a permissão de gozo da isenção/imunidade nos casos em que os dirigentes da instituição também atuassem na gestão executiva, o que segundo as próprias palavras da Recorrente, não é o caso de Nair e Aline, que desempenhariam cargos de professor, advogado etc.

Assim, adoto como minhas as razões da decisão recorrida, aliado aos argumentos acima de minha lavra, para negar provimento ao recurso voluntário.

Do recurso de ofício

O recurso de ofício trata especificamente da nulidade reconhecida pela decisão recorrida referente à alegada falha, por parte da Autoridade Fiscal, ao não oportunizar à Contribuinte a escolha pelo método menos gravoso de apuração dos respectivos tributos.

A Fiscalização adotou o Lucro Real Trimestral na apuração da matéria tributável ao invés do Lucro Real Anual, conforme pretendia a Recorrente. Diante da irresignação da Recorrente a DRJ/BEL decidiu o litígio nos seguintes termos:

72. No tocante ao cálculo dos resultados da entidade, a regra geral de tributação é a apuração trimestral do lucro real, **sendo a sistemática do lucro real anual, com recolhimento de estimativas mensais, opção a ser exercida pela contribuinte**, consoante o previsto nos arts. 1º, 2º, 3º e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõem:

(...)

73. Ainda sobre a matéria em discussão, os próprios manuais internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) recomendam conceder formalmente ao contribuinte, em termo fiscal, a oportunidade de optar por uma das formas de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), imediatamente após a suspensão de sua imunidade pelo ato declaratório, ressaltando que a opção, se exercida, deverá ser condizente com as exigências formais da condição da escrita da pessoa jurídica.

74. Essa recomendação foi adotada, inclusive, pela Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, cujo § 1º do art. 51 estabelece que, no caso de lançamento de ofício referente ao ano-calendário em curso, a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (lucro real trimestral ou anual) será comunicada pela pessoa jurídica em atendimento à intimação específica do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

75. Embora a intimação para a entidade optar pelo lucro real trimestral ou anual não tenha constado do Termo de Intimação Fiscal nº 008, a fundação aproveitou a oportunidade oferecida pela fiscalização e na resposta a esse termo **manifestou a sua opção pelo lucro real anual**, conforme anteriormente explicado, suprimindo dessa maneira o equívoco cometido pelos autores do feito.

76. Por pertinente, transcreve-se abaixo o comando do art. 142, caput, do CTN, que contém a definição legal de lançamento tributário:

(...)

76.1. Nos termos desse dispositivo, é função da autoridade administrativa determinar a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável, calcular o montante devido de tributo e identificar o sujeito passivo, promovendo desse modo a subsunção do fato à norma.

77. No caso em questão, os lançamentos de ofício deveriam ter ocorrido como determina a lei, qual seja, no regime do lucro real anual, respeitando, assim, a opção efetuada pela interessada. Ao determinar o quantum da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e fixar o período temporal a ser considerado nessa apuração consoante as regras do lucro real trimestral, o Fisco deixou de subsumir o fato à norma, afrontando o disposto no art. 142 do CTN e maculando as exigências fiscais de nulidade insanável.

78. O entendimento aqui esposado encontra respaldo também na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), representada pelos Acórdãos nº 9101-002.147, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e nº 103-23.091, exarado pelo então Primeiro Conselho de Contribuintes (CC), cujas ementas são reproduzidas a seguir:

“IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL.

O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação trimestral, ao invés do anual conforme opção consumada pelo contribuinte, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. Trata-se de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável. (CSRF - 1ª Turma - Acórdão nº 9101-002.147, de 07/12/2015)”

“INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

(...)

Regra geral, o período-base de apuração do lucro real é trimestral, e a apuração do lucro real anual é reservada para os casos de pessoas jurídicas que tenham optado pelo regime especial de pagamento mensal com base em estimativa. De acordo com a lei, a opção é do sujeito passivo, não havendo previsão para que a fiscalização a exerça. (1º CC - 3ª Câmara – Acórdão nº 103-23.091, de 04/07/2007)”

79. Ressalte-se, por oportuno, que o art. 28, *in initio*, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, prevê que na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis.

79.1. Na situação presente, ficou constatada a ocorrência de preliminar de nulidade dos lançamentos, o que acarreta a não apreciação do mérito dessas exigências, pois este exame, em tal situação, é incompatível com o acolhimento daquela preliminar.

80. Por conseguinte, devem ser cancelados os lançamentos do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, exonerando-se os créditos tributários respectivos, em decorrência da nulidade apresentada na apuração dessas exigências fiscais.

Mesmo entendendo ser um tema ainda tormentoso no âmbito do CARF, entendo que a decisão recorrida não deu a melhor interpretação ao caso em apreço.

Com o advento da Lei nº 9.430/1996, a regra geral de tributação do IRPJ e da CSLL devidos pelas pessoas jurídicas passou a obedecer à periodicidade trimestral, na forma determinada pelo caput do art. 1º, c/c o art. 28 dessa lei.

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

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

A tributação em bases anuais foi reservada pela mesma norma àquelas pessoas jurídicas que optassem pelo pagamento mensal do imposto e da contribuição em bases estimadas, conforme o disposto no art. 2º e §§ do referido texto legal.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o [art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), sobre a receita bruta definida pela [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos [§§ 1º e 2º do art. 29](#) e nos [arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no [§ 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#);

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Assim, haveria a possibilidade de opção pelo regime de lucro real anual, desde que atendida condição prevista no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Ora, tratando-se de entidade imune/isenta, resta evidente que nos anos-calendários objeto do auto de infração, não haveria nenhuma razão para a opção por qualquer forma de tributação, inexistindo, portanto, pagamentos mensais que autorizassem a apuração anual. No entanto, ao ser suspensa a imunidade/isenção tributária, só restaria a apuração trimestral, que é a regra geral.

Portanto, não vislumbro qualquer incorreção no procedimento adotado pela Autoridade Fiscal ao determinar a apuração do IRPJ/CSLL com base no Lucro Real Trimestral, que se constituía como sendo a regra geral para tanto.

Esse é o entendimento corrente nesta Turma, e cito como paradigma o voto proferido via acórdão nº 1401-003.078, de 11 de dezembro de 2018, da lavra da Ilustre Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, acolhido por unanimidade à época do julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

Suspensa a imunidade/isenção o lucro tributável deve ser apurado pela Autoridade Fiscal, a partir das receitas e despesas identificadas na contabilidade. Essa apuração não se confunde com o superávit.

REGIME DE APURAÇÃO.

A regra geral do regime de apuração do IRPJ é trimestral, que deve ser aplicada quando suspensa a imunidade/isenção.

Independentemente do comando legal, aos olhos deste Julgador, de que a única forma possível para a tributação seria pelo Lucro Real Trimestral, não vejo como possível o entendimento posto no acórdão recorrido de que a Recorrente teria feito a opção pela apuração anual de forma tácita. O comando legal é muito claro ao estabelecer como única forma de opção a manifestação realizada através do pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, o que, evidentemente, era impossível no caso dos autos (suspensão da imunidade/isenção).

Também merecem reparos as assertivas abaixo constantes do acórdão recorrido:

73. Ainda sobre a matéria em discussão, os próprios manuais internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) recomendam conceder formalmente ao contribuinte, em termo fiscal, a oportunidade de optar por uma das formas de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), imediatamente após a suspensão de sua imunidade pelo ato declaratório, ressaltando que a opção, se exercida, deverá ser condizente com as exigências formais da condição da escrita da pessoa jurídica.

74. Essa recomendação foi adotada, inclusive, pela Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, cujo § 1º do art. 51 estabelece que, no caso de lançamento de ofício referente ao ano-calendário em curso, a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (lucro real trimestral ou anual) será comunicada pela pessoa jurídica em atendimento à intimação específica do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Primeiro, porque desconheço qualquer orientação constante dos “*manuals internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil*” que recomendem conceder formalmente ao Contribuinte, em termo fiscal, a oportunidade de optar por uma das formas de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado) **imediatamente após a suspensão da imunidade**. Deveria a Autoridade Julgadora ter indicado qual seria essa norma orientadora, mas não o fez.

Em segundo lugar, ao citar o § 1º do art. 51 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, para corroborar a existência de orientação específica por parte da Administração Tributária para conceder aos Contribuintes a oportunidade de opção entre a apuração trimestral e a anual, incorreu a Autoridade Julgadora *a quo* em outro erro, muito mais grave, por sinal. Vejam o teor do referido dispositivo:

CAPÍTULO VII DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Art. 51. No caso de lançamento de ofício referente ao ano-calendário em curso será observada a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mensal adotada pela pessoa jurídica, conforme previsto nos arts. 33 e 34 ou no art. 47.

§ 1º A forma de apuração de que trata o caput será comunicada pela pessoa jurídica em atendimento à intimação específica do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Ora, a intimação a que se refere o § 1º acima é realizada para que a Contribuinte objeto de procedimento fiscal, anteriormente ao iminente lançamento, informe à Autoridade Fiscal qual foi o modo de apuração adotado por ela em relação ao período de apuração

fiscalizado. Os arts. 33 e 34 citados no *caput* referem-se à apuração mensal do IRPJ e da CSLL adotadas as bases de cálculo estimadas, enquanto que o art. 47 refere-se à apuração com base em balancetes de suspensão ou redução do imposto e da contribuição. Nada tem a ver com oportunizar à Contribuinte a escolha pela apuração em períodos anuais ou trimestrais. Portanto, flagrante o erro interpretativo da decisão recorrida neste ponto.

Portanto, não procede a assertiva lançada na decisão recorrida de que a Autoridade Fiscal teria incorrido em erro, ou pior, em desacordo com o que determinaria a lei, ao deixar de adotar o regime do Lucro Real Anual e desrespeitar a opção que teria sido efetuada pela interessada (segundo a decisão recorrida, “de forma tácita”). A Autoridade Fiscal seguiu rigorosamente a legislação, pois não tinha outra opção, melhor dizendo, não disporia de autorização legal para agir de forma diversa. Nesse contexto, de forma alguma se pode admitir infringência ao art. 142 do CTN.

Também andou mal o acórdão recorrido ao citar a jurisprudência do CARF, no caso, os acórdãos de nº 9101-002.147 e 103-23.091.

O primeiro, proferido pela CSRF, trata de caso em que a Fiscalização teria adotado o regime trimestral de apuração, em detrimento da sistemática do lucro real anual, opção claramente exercida pela Contribuinte na DIPJ relativa ao período fiscalizado. Ou seja, apesar de a Contribuinte já ter realizado a opção pelo lucro real anual em sua própria declaração, a Fiscalização, ignorando essa opção, lavrou o auto de infração com base no lucro real trimestral. Evidentemente não é o caso dos autos.

O segundo acórdão, da lavra da 3ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, trata de caso em que a Contribuinte foi autuada após ter sido suspensa sua imunidade (também tratava-se de instituição de educação). Neste caso, a Fiscalização adotou o Lucro Real Anual para apurar a base de cálculo, pois considerou inexistir na escrituração da Contribuinte demonstrações de resultado que lhe permitissem identificar a base de cálculo em bases trimestrais. A defesa, ao contrário do caso em apreço neste processo, defendeu que não caberia a tributação em bases anuais, pois ao seu ver, a legislação estabeleceria que o lucro real é apurado trimestralmente e, quando for o caso, poderia o Contribuinte optar pelo lucro real anual com o recolhimento das estimativas mensais. Vejam que se trata de caso diametralmente oposto ao presente nestes autos. Em momento algum o acórdão estabelece que deveria ser dada a oportunidade à Contribuinte de escolher entre o lucro real anual e o trimestral após a decretação da suspensão da imunidade.

São essas as razões que fazem discordar da decisão recorrida e, por conseguinte, **dar provimento ao recurso de ofício.**

O acórdão recorrido, ao acolher a preliminar de nulidade dos autos de infração, deixou de apreciar as razões de mérito arguidas nas impugnações, tanto da Contribuinte quanto dos apontados como responsáveis solidários.

Assim, se acolhido pelos meus pares o voto proferido em relação ao recurso de ofício, deverá o processo retornar à DRJ/BEL para que dê prosseguimento ao julgamento das impugnações da Contribuinte e dos responsáveis solidários, em relação ao mérito das autuações do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário e dar provimento ao recurso de ofício, devendo o processo retornar à DRJ/Belém para que aprecie o mérito das impugnações apresentadas pela Contribuinte e pelos apontados como responsáveis solidários pelo crédito tributário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves