



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6  
Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Recurso nº : 134383  
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX.: 1999  
Recorrente : ASSOCIAÇÃO SÃO BENTO DE ENSINO  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 15 DE OUTUBRO DE 2003  
Acórdão nº : 107-07.340

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ASSOCIAÇÃO SÃO BENTO DE ENSINO.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Fez sustentação oral o Dr. Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, OAB/SP 92.805.


  
JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
LUIZ MARTINS VALERO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 NOV 2003

Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

Recurso nº : 134383  
Recorrente : ASSOCIAÇÃO SÃO BENTO DE ENSINO

## RELATÓRIO

ASSOCIAÇÃO SÃO BENTO DE ENSINO, qualificada nos autos, entidade mantenedora da Universidade de Araraquara - UNIARA, recorre a este Colegiado contra Acórdão nº 2.768, de 27 de novembro de 2002 da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP que, julgou procedente a suspensão da imunidade tributária do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e a isenção da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL, convalidando os lançamentos, em 28.08.2002, que exigem o IRPJ e a CSLL, no ano-calendário de 1998.

A fiscalização iniciou seus trabalhos intimado a entidade a informar se, nos termos do art. 170 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 e Instrução Normativa SRF nº 113/200, remunerou, por qualquer forma, os seus dirigentes no ano-calendário de 1998.

Em sua resposta a entidade sustentou, em longo arrazoado, não ser motivo para a suspensão da imunidade o fato de seus dirigentes receberem remuneração por serviços efetivamente prestados ao estabelecimento de ensino mantido.

Sua resposta foi assim finalizada:

*"Com efeito, na qualidade de mantenedor da Associação São Bento de Ensino e no exercício do cargo da Entidade Mantenedora nunca houve remuneração ou recebimento de pro labore. Recebem sim, como funcionários e exercendo funções na entidade mantida, com salários compatíveis com a função que exercem. O trabalho sem remuneração é adotado nos sistemas jurídicos que contemplam o regime de escravidão, o que foi definitivamente extirpado na Constituição Brasileira."*



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

De posse da resposta, dos Estatutos da Entidade, das Atas de Reunião do Conselho Curador, do Livro Registro de empregados e das Declarações de Imposto de Renda na Fonte - DIRF, entendeu a fiscalização que a entidade mantenedora da Universidade Particular desatendeu as condições regulamentadas no art. 170 do RIR/99 (base legal: art. 12 da Lei nº 9.532/97) e Instrução Normativa SRF nº 113/2000 para o gozo da imunidade tributária conferida às instituições de educação pelo art. 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988, uma vez que remunera seu Diretor-presidente e os membros do Conselho de Curadores.

Expediu-se Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade, seguindo-se o rito próprio determinado pelos arts. 172 e 173 do RIR/99 no processo nº 13.851.000434/2002-19, culminando no Ato Declaratório Executivo nº 5 do Delegado da Receita Federal de Araraquara, cuja parte dispositiva tem a seguinte redação:

*"resolve: SUSPENDER a imunidade e a isenção do imposto de renda de pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário de 1998, da Associação São Bento de Ensino, CNPJ 43.969.732/0001-05."*

Ato contínuo, vieram os Autos de Infração para exigência do IRPJ e da CSLL, bem assim das multas isoladas por falta de recolhimentos das estimativas mensais, eis que a entidade, atendendo solicitação do fisco, elaborou os procedimentos necessários à apuração do lucro real anual.

No Processo nº 13851.001177/2002-43 foram arrolados os bens da atuada.

A decisão recorrida está assim ementada:

**INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO** - A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

**INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE** - O descumprimento, pela entidade tributariamente imune, dos requisitos previstos na legislação tributária, implica na suspensão do benefício pela autoridade competente.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC** - A aplicação da taxa Selic tem previsão legal.



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

*IRPJ - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL - Incide o IRPJ sobre o resultado apurado com base no lucro real pela entidade educacional que teve sua imunidade suspensa por não atender o requisito legal.*

*IRPJ - IMPOSTO APURADO POR ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA - A falta de recolhimento do imposto de renda, apurado por estimativa, enseja o lançamento da multa isolada.*

*CSLL - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. TRIBUTAÇÃO - Exige-se a CSLL da entidade educacional que teve sua imunidade suspensa por não atender o requisito legal.*

*CSLL - CONTRIBUIÇÃO APURADA POR ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA - A falta de recolhimento da contribuição social, apurada por estimativa, enseja o lançamento da multa isolada.*

*PAF - NULIDADE - Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*PAF - PERÍCIA. REQUISITOS - Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixe de atender os requisitos legais.*

O Acórdão foi cientificado à recorrente em 23.01.2003 (ARF de fls. 356). O recurso foi protocolado em 20.02.2003. Eis, em síntese, as razões de apelação da autuada:

### **Preliminares**

#### **I - Nulidade do lançamento por violações à Lei nº 9.784/99**

O processo que culminou com a suspensão da imunidade tributária é regido, subsidiariamente, pela Lei nº 9.784/99, portanto, não só a inobservância do art. 59 do Decreto 70.235/72 ou do art. 32 da Lei 9.430/96, mas também a inobservância da mesma, especialmente de seus arts. 2º, 50 e 53, acarreta a nulidade do presente lançamento, pois:

- muito embora a IN SRF nº 113/98 tenha entrado em vigor apenas em 22/09/1998, a DRJ/RPO alega que tal ato normativo federal não estaria sendo aplicado



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

retroativamente (desde 01/01/1998), pois tal IN teria vindo "apenas interpretar" a Lei nº 9.532/97 vigente desde o início de 1998;

- ocorre que tal alegação funda-se em premissa falsa, pois a IN SRF nº 113/98 não se limita apenas a interpretar a Lei nº 9.532/97, mas excede os limites da letra desta lei, modificando seu sentido;

- se a Lei nº 9.532/97 não tem o sentido pretendido pelo Fisco e se a IN SRF nº 113/98 inexistiu no período de 01/01/98 e 21/09/98, o Ato Declaratório que suspende a imunidade da Associação São Bento carece de obrigatória motivação e de fundamentos jurídicos, devendo ser anulado, nos termos do art. 53 da Lei 9.784/99, por insuperável vício de legalidade.

## **II - Nulidade do processo suspensivo por omissão dos fatos e fundamentos legais**

- são improcedentes as alegações da DRJ/RPO de que a fiscalização cumpriu as determinações da Lei 9.430 de 1996, que em seu art. 32, *caput*, estabelece que ocorrerá a suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais. Consta na Notificação Fiscal que a Associação São Bento de Ensino... infringiu o disposto no inciso 1, § 3º, do art. 170 do RIR/99..."

- ocorre que a indicação de inobservância do art. 170 do RIR/99 não supre as determinações da Lei nº 9.430 de 1996, pois seu art. 32, § 1º, já explicita que os "requisitos legais" exigidos pelo *caput* são aqueles constantes dos arts. 9º, § 1º, e 14 do CTN e não o art. 170 do RIR/99 ou sua matriz legal (art. 12 da Lei 9.532/97).

- o silêncio da fiscalização quanto aos requisitos do CTN é eloqüente, uma vez que a Recorrente atende plenamente estes requisitos e portanto de impossível questionamento pelo fisco federal. Portanto, é forçoso concluir pela NULIDADE da "notificação fiscal" e do respectivo Ato Declaratório, devido à ausência da fundamentação exigida pelo art. 32.

- mas o processo fiscal desvia-se novamente do art. 32, § 1º, da Lei 9.430/96, o qual determina que as autoridades fiscais devem relatar na notificação



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

fiscal os fatos que determinam a suspensão do benefício. É óbvio que como pressuposto essencial para subsunção dos fatos à hipótese de suspensão de imunidade, tal descrição da realidade deve ser verdadeira.

- demonstração cabal de que o processo fiscal em tela peca pelo mais evidente desrespeito à verdade materialmente verificável dos fatos, é que distorce e confunde fatos essenciais para os fins a que se propõe, atribuindo a dirigentes da mantenedora (Associação São Bento) antigas funções na mantida (UNIARA) que há anos não são exercidas, sequer durante o período analisado e objeto da Suspensão de Imunidade:

*- rebaixa a Chefe de Recursos Humanos, função exercida desde 01/02/96 na UNIARA, à função de digitadora;*

*- confunde a função de Diretor da Associação com a de Reitor da UNIARA, cargo exercido desde 12/11/97;*

*- imputa a função de Assistente Técnico ao Pró-reitor Administrativo da UNIARA, também desde 12/11/97;*

*- confunde o cargo de Pró-reitor Acadêmico da UNIARA, igualmente exercido desde 12/11/97, com o de Secretário;*

*- atribui a função de Diretor ao Coordenador da Graduação, também desde 12/11/97. (docs. 4 a 9 da Impugnação ao Ato Declaratório).*

- diante disto, a não indicação nem na Notificação nem no Ato Declaratório de quais dispositivos do CTN teriam sido efetivamente infringidos; e a confusão dos fatos em que se lastreia - até em homenagem ao princípio da verdade material -, consiste na manifesta nulidade do processo administrativo por inobservância do art. 32, § 1º, da Lei 9.430/96 combinado com os arts. 50 e 52 da Lei 9.784/99.

#### **I.4. Nulidade do processo suspensivo por omissão da data da infração**

- é igualmente descabida a afirmação do Acórdão de que "... consta tanto na Notificação Fiscal quanto no Ato Declaratório, que a suspensão de imunidade e da isenção do IRPJ e CSL abrange todo o ano-calendário de 1998, não podendo prosperar a alegação de que não foi indicada a data da ocorrência da infração".



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

- o Acórdão parece querer ignorar o verdadeiro sentido da exigência de indicação da data da infração pelo art. 32, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

- a indicação precisa do momento da suposta infração é de importantíssima repercussão jurídica, justamente porque nos termos do § 5º do art. 32 da Lei 9.430/96, a data da infração, ora omitida, é o termo inicial (termo a quo) da suspensão das imunidades.

- assim, tendo a recorrente optado pela tributação segundo Lucro Real mensal estimado, a indicação de um dia preciso a partir do qual ficam suspensas as imunidades tem enorme relevância tributária, pois a incidência dos tributos e seus acréscimos legais só se iniciaria a partir do momento da infração que suspende as imunidades.

- além disso, a referida data serve para essencial verificação da legislação então aplicável.

- por decorrência, acrescido este aspecto à inconsistência fática acima demonstrada, ao invés de suspender as imunidades a partir de um momento determinado em que se constataria, *ad argumentandum*, o início da suposta infração e enquanto a mesma perdurasse, como aliás é o espírito da Lei 9.430/96 (art. 32, §§ 1º e 5º), o Ato Declaratório Executivo suspende as imunidades para o ano-calendário de 1998. Sendo assim, a decretação de nulidade se impõe de plano, nos termos do art. 53 da Lei 9.784/99.

#### **I.5. Nulidade do Ato Declaratório para a CSLL por ausência de motivação**

- note-se que a frágil e incompleta motivação e fundamentação legal do processo de suspensão das imunidades ao IRPJ e à CSL refere-se exclusivamente a imunidade de impostos, como já demonstrado na Impugnação ao Ato Declaratório.

- assim, fica evidente que tal processo não traz nenhuma motivação ou fundamentação legal adequadas à suspensão da imunidade à Contribuição Social sobre o Lucro, em cristalina violação dos arts. 2º e 50 da Lei 9.784/99.



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

- ainda assim, a DRJ/RPO alega ainda que:

*"A suspensão da CSLL tem seu fundamento na Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 10 (abaixo transcrito), conforme consta do Ato Declaratório nº 5, de 22 de abril de 2002.*

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

*(...)*

*§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência." (grifo da DRJ/RPO)"*

- muito embora a isenção à CSL nos termos do art. 55 da Lei 8.212/91 tenha sido citada apenas a propósito do Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social, tal isenção nunca foi objeto da presente lide. Neste mesmo sentido, lê-se na Notificação Fiscal de 28/02/2002 que:

*"... de acordo com o disposto no § 5º do art. 174 do Decreto 3.000/99, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), fica Associação São Bento de Ensino, contribuinte acima identificada NOTIFICADA da suspensão da imunidade do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro..."*

- neste mesmo sentido, lê-se no Despacho Decisório de 22/04/2002 que fundamenta o Ato Declaratório Executivo 5/2002 que:

*"Trata-se de Impugnação de ato da fiscalização que constatou inobservância de requisito legal da entidade para benefício de imunidade de tributos federais, nos termos previstos pelo Decreto 3.000, de 1999, art. 172." (g.n.)*

- assim, se nunca se discutiu a existência de uma isenção, não há razão para se comprovar o cumprimento de seus requisitos e muito menos razão para suspender uma isenção que não é objeto do presente litígio.



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

- aliás, admitindo-se que o Ato Declaratório 5/2002 tenha suspenso apenas uma suposta ISENÇÃO da Recorrente à CSL - como quer a DRJ/RPO -, é óbvio que a IMUNIDADE da Recorrente a tal contribuição (art. 195, § 7º, da CF/88) PERMANECE VIGENTE, confirmando assim a nulidade do processo de suspensão da imunidade à CSL por falta de motivação e a nulidade do Auto de Infração, que pressupõe a suspensão da imunidade a esta contribuição social (art. 32, § 9º da Lei 9.430/96).

- também não se justifica o entendimento da DRJ/RPO de que o art. 170 do RIR/99 seria aplicável como fundamento de suspensão da imunidade à CSL, pois *"dispõe a Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 62, parágrafo único, que: aplicam-se à contribuição, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo"*

- o art. 170 do RIR/99, ao tratar de imunidade, refere-se a hipótese constitucionalmente qualificada de não-incidência do Imposto de Renda, não se referindo evidentemente *"à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo"* de CSL, sendo manifesta também por esta ótica, a improcedência do Auto de Infração e do processo de suspensão ora atacados.

#### **I.6. Competência da DRJ/RPO e do Conselho de Contribuintes para julgar questões de ilegalidade**

- é injustificada a recusa de qualquer órgão da Administração Pública, seja a DRJ/RPO, seja o Conselho de Contribuintes, em julgar as condutas ilegais perpetradas de autoridades do mesmo Poder Executivo ou por contrariedade de normas às leis vigentes.

- o controle de legalidade dos atos administrativos é um dever de todos os três Poderes, inclusive do Poder Executivo. Isto decorre do princípio da legalidade da Administração Pública (art. 37 da CF/88, arts. 2º e 53 da Lei 9.784/99 e Súmula 473 do STF) que em matéria tributária significa a plena vinculação da atividade de



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

lançamento à lei (arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN e reiterada jurisprudência deste Conselho).

- além disso, é pacífica a doutrina no sentido de que o princípio da tripartição do Poder Governante em Legislativo, Executivo e Judiciário, como poderes independentes e harmônicos entre si não significa a separação absoluta e estanque dos Poderes. Logo, nada impede que o Poder Executivo exerça um controle de legalidade sobre os atos praticados por seus próprios agentes ou sobre norma contrária à lei.

- portanto, se em qualquer hipótese atos ou normas administrativas contrariarem o disposto em lei, nem a DRJ nem o Conselho de Contribuintes podem negar-se a julgar a questão ainda que seja para, fundamentadamente, considerar legal determinado ato ou norma administrativa.

## **II - A Associação São Bento cumpre os requisitos constitucionais das imunidades**

- a imunidade tributária, seja de impostos, seja de contribuições, não se manifesta como favor ou privilégio. Ao prestar serviços de educação e assistência social que deveriam ser realizados pelo Estado - que todavia não o faz ou o faz não com a abrangência que a dinâmica social demanda - o particular cumpre uma tarefa estatal expressamente protegida pela Constituição Federal de 1988.

- segundo seus Estatutos (doc. 2 da Impugnação ao Ato Declaratório), a Recorrente consiste em pessoa jurídica de Direito Privado, sem fins lucrativos [art. 1, (4), do Estatuto], dedicada essencialmente à educação [art. 2º, (1), (a), (b) e art. 2º, (2), (b), do Estatuto], e subsidiariamente à saúde [art. 2º, (1), (a) e art. 2º, (2), (e), do Estatuto], relativamente à criação e manutenção de clínicas para as atividades dos estabelecimentos de ensino. Além disso é entidade declarada de utilidade pública, há cerca de 30 anos, pelo Decreto Municipal 3.464 de 31 de julho de 1972 (doc. 10 da Impugnação ao Ato Declaratório).

- de fato, na assistência social de educação, a Associação São Bento beneficiou, nos termos do art. 20, (n), de seus Estatutos, no período de 1996 a



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

setembro de 2001, um mil e vinte três (1.023) estudantes com bolsas de estudo, no valor de aproximadamente dois milhões e um mil reais (R\$ 2.001.000,00) [sem correção monetária] (doc. 11 da Impugnação ao Ato Declaratório).

- ademais, o valor de suas mensalidades (doc. 12 da Impugnação ao Ato Declaratório), cobrada dos estudantes que podem pagar, é das menores do país! Ora, ao minimizar substancialmente o custo da mensalidade, atinge também uma enorme parcela dos estudantes pagantes, funcionando, economicamente, como verdadeira bolsa de estudos parcial para milhares de alunos.

- acrescente-se ainda que dos candidatos inscritos para o vestibular 2002, foram beneficiados 2.604 estudantes que comprovaram sua participação no ENEM (Exame Nacional do Ensino Médio) com a total isenção da taxa de inscrição (doc. 13 da Impugnação ao Ato Declaratório).

- na prestação de assistência social gratuita à comunidade menos favorecida, a Associação São Bento de Ensino gastou, no período de 1996 a agosto de 2001, aproximadamente dois milhões, quatrocentos e vinte mil reais (R\$ 2.420.000,00), [sem correção monetária] (doc. 14 da Impugnação ao Ato Declaratório), relativos aos serviços oferecidos pelas Clínicas de Fisioterapia e Fônoaudiologia, pelo Laboratório de Biomedicina, pelo Escritório Experimental de Advocacia, patrocínios concedidos na área esportiva e musical e demais projetos em benefício da população carente, diretamente ou em cooperação com entidades como a APAE, dentre outros (doc. 15 da Impugnação ao Ato Declaratório).

- somados os valores dos investimentos e serviços prestados em ambas as áreas de assistência social, a Associação São Bento de Ensino despendeu, apenas considerado o mencionado período, aproximadamente quatro milhões, quatrocentos e vinte mil reais (R\$ 4.420.000,00), [sem correção monetária], em obras de assistência social.

- resta assim inconteste que instituições de educação e saúde - como a Recorrente - prestadoras desta enorme gama de serviços gratuitos, qualificam-se como entidades beneficentes de assistência social, conforme jurisprudência



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

sedimentada tanto no STF 14 quanto neste Tribunal Administrativo<sup>15</sup>, sendo, portanto imunes à CSL nos termos do art. 195, § 7º da CF/88.

- é revoltante, injusta e arbitrária a alegação da DRJ/RPO de que a Recorrente "destinou percentual. tão pequeno [aproximadamente 14%] das receitas auferidas para atendimento aos que necessitam de amparo social", concluindo, absurdamente, que a Recorrente não teria atingido plenamente os desideratos do texto constitucional para ser imune.

- em verdade, a receita bruta é um dos piores indicadores de capacidade econômica e contributiva já registrados na história da tributação mundial, pois sempre que os custos ou despesas superam a receitas, a tributação da receita bruta incide odiosamente sobre o patrimônio, num confisco disfarçado! Este é o caso da Associação São Bento!

- muito embora em 1996, a Associação tenha sofrido um déficit (prejuízo) de aproximadamente R\$ 231.000,00, aplicou cerca de R\$ 245.000,00 em atividades assistenciais de educação e saúde (doc. 16 da Impugnação ao Ato Declaratório), ou seja, 206% do que nem sequer dispunha, corroendo o próprio alicerce de sua subsistência: seu patrimônio. Tudo em prol daqueles que necessitavam!

- no período de 1997, apesar da Recorrente ter tido um superávit de R\$219. 000, 00 empregou R\$319. 000, 00 em atividades assistenciais, isto é, gastou 146% de seu superávit (doc. 16 da Impugnação ao Ato Declaratório).

- enfim, perceba-se que, apesar de suas dificuldades financeiras, a Associação São Bento nunca mediu esforços para manter suas atividades assistenciais, chegando até mesmo ao ponto de dar o que não tinha para acudir à população carente que lhe pede socorro!

- o que mais se poderia exigir? Que a Recorrente entregue todo seu patrimônio aos pobres e encerre suas atividades? É triste para instituições sérias como



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

a Recorrente, que vêm tentando sobreviver apesar das dificuldades, ter que enfrentar a insensibilidade descompromissada com as conseqüências sociais de suas decisões.

- aliás, é inadmissível que a DRJ/RPO, cuja atuação deveria ser plenamente vinculada à lei (art. 142, par. único, do CTN), venha a alçar vôos puramente subjetivos e além da legalidade, para fixar ao seu bel prazer um percentual mínimo da receita bruta para atendimento aos que necessitam de amparo social. Nisso exorbita sua competência de julgamento segundo a lei, arbitrariamente invadindo competência privativa do Poder Legislativo, sobre atropelar os mais comezinhos princípios de Direito Tributário, no sentido de ser a obrigação tributária sempre *ex lege*.

- por fim, apenas a título ilustrativo da incongruência fiscal, se por infelicidade fosse válido o insuficiente e limitado raciocínio da Fiscalização, se deixassem de aplicar os citados R\$ 4,4 milhões em atividades de cunho assistencial - sejam educacionais ou de assistência social propriamente dita -, e ofertassem à tributação pelo IRPJ e CSL, tal montante, teriam pago cerca de R\$ 1,5 milhão em tributos, e embolsado, na hipótese legitimamente, os R\$ 3 milhões restantes.

- assim, contrariamente ao desejo da Fiscalização, destinaram todo este montante à população e estudantes carentes de Araraquara e região, e não aos próprios bolsos ou, em parte, às burras públicas caso optassem pela finalidade lucrativa. Também por aqui se manifesta cristalino o atendimento, pela UNIARA e seus dirigentes, aos elevados desígnios constitucionais e legais, que não configuram imunidades como privilégio, mas como obrigação e ônus para o investimento social onde o Estado não chega ou chega de forma insuficiente.

- portanto, a Recorrente é imune ao IRPJ, na qualidade de instituição de educação, e imune à CSL, na qualidade de entidade beneficente de assistência social.

### **III - Compete ao CTN regular os requisitos das imunidades**

- muito embora entenda a DRJ/RPO que as imunidades do art. 150, VI, "c" e do art. 195, § 7º, da CF/88, possuam eficácia plena e aplicabilidade direta,



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

imediate e integral, sendo desnecessária a edição de lei complementar, não tem sido este o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do E Conselho de Contribuintes:

*"Instituição de Educação - Imunidade - A imunidade não é renúncia ao direito de tributar, mas uma limitação constitucional, cujas normas devem sofrer uma exegese ampliativa, pois não pode restringir o alcance da Constituição. A norma constitucional não é auto-aplicável, razão pela qual devem ser observados os requisitos fixados pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, os quais, uma vez atendidos, ocasionam a aplicação dessa não-incidência tributária constitucional" (Acórdão CSRF/01-02.368 Rel. Conselheira Maria Ilca de Castro Lemos Diniz).*

*"COFINS - ENTIDADE EDUCACIONAL - IMUNIDADE CF/1988, ARTIGO 195, § 7º - A imunidade do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes do STF na ADIn nº 2028-5. Aplicação do Decreto nº 2.346/97 e do artigo 14 do CTN, recepcionado como lei complementar..." (Acórdão 201-73951, de 16/08/2000, da 1ª Câmara).*

- a própria Constituição atribuiu às leis complementares uma segunda função: a de "regular as limitações constitucionais do poder de tributar" (art. 146, II), tais como imunidades, afim de explicitar seu conteúdo, ou, nas exatas palavras da DRJ/RPO, "estabelecer o contorno jurídico, as características das entidades beneficiárias da imunidade tributária ..." (fls. 343). Daí a exigência constitucional de lei complementar, não para instituir, mas para regular as imunidades em questão.

Neste ponto a recorrente discorre longamente sobre o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, enumerando-os, comentando-os e sustentando o regular cumprimento dos mesmos.

#### **IV - A Associação São Bento cumpre o requisito de não remuneração de Dirigentes da Lei nº 9.532/97, em relação ao IRPJ**

- o Ato Declaratório e respectivo Despacho Decisório pautam-se em equivocada interpretação do art. 12, § 2º, alínea "a" da Lei nº 9.532/97 contrária ao CTN e à Constituição;



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

- se um texto legal dá margem a duas interpretações possíveis, uma em absoluta harmonia com o ordenamento jurídico e outra ilegal ou inconstitucional, é lógico que a primeira deve ser preferida à segunda. Assim, somente uma interpretação do art. 12, § 2º, alínea "a" da Lei 9.532/97 harmônica à Constituição e ao CTN é válida para verificação de seu cumprimento.

- a remuneração proibida tem por destinatários os dirigentes da entidade imune. Trata-se de remuneração "pelos serviços prestados", obviamente nesta qualidade de dirigente;

- a expressão "não remunerar, por qualquer forma", refere-se, segundo a própria DRJ/RPO à proibição de distribuição disfarçada de lucros;

- a proibição seria total se o dispositivo legal tivesse simplesmente determinado: "não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes";

- a especificação da Lei - "não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados" - é feita porque a proibição de remuneração dos dirigentes é, ou seja, restrita aos serviços inerentes à função ou cargo de direção da pessoa jurídica no que se refere às funções de dirigentes da mantenedora;

Cita o entendimento veiculado pelo Parecer Normativo CST 71/73 (D.O.U. de 21/08/73).

Reclama que a DRJ/RPO confunde distribuição disfarçada de lucros - que seria uma violação ao art. 14, I, do CTN - com o pagamento de salários a empregados efetivos, tais como a Chefe de Recursos Humanos ou o Coordenador da Graduação, que exercem gratuitamente a função de dirigentes da Associação São Bento. Níveis excessivos de salário nem sequer foram aventados pela fiscalização (e nem poderiam!) e muito menos pela DRJ/RPO e se segundo jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes, o ônus de provar o descumprimento do art. 14 do CTN pertence ao Fisco, a omissão fiscal fala por si mesma



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

Transcreve ementa do Acórdão nº 101-93916, de 21/08/2002 deste Conselho:

*"INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - As instituições de educação podem ter a imunidade tributária suspensa nos precisos termos do parágrafo 1º do artigo 14, do Código Tributário Nacional, por descumprimento, dos incisos I e II, do mesmo artigo. Porém, o pagamento regular de salários e outros benefícios aos diretores, não caracteriza a distribuição de lucros ou rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus administradores, por terem sido considerados excessivos." (Acórdão 101-93916, de 21/08/2002, da 1ª Câmara, Rel. Paulo Roberto Cortez).*

Taxa de ilegal a interpretação dada pela Instrução Normativa SRF nº 113/98.

**V - A Associação São Bento cumpre o requisito de não-remuneração dos dirigentes para a CSLL**

Menciona Parecer da Consultoria Jurídica, aprovado pelo Ministro da Previdência e Assistência Social (doc. 21 da Impugnação ao Ato Declaratório), que contraria nitidamente o entendimento da fiscalização e da DRJ/POR;

Entende a recorrente que a isenção da CSL do art. 55 da Lei nº 8.212/91 não é objeto da lide. Trata-se de suspensão da imunidade à CSL, assevera, acrescentando:

- nunca se discutiu a existência de uma isenção, razão pela qual não há que se comprovar o cumprimento de seus requisitos. No entanto vale enfatizar que desde o início deste processo administrativo, não se contestou a qualidade da Recorrente como entidades beneficentes de assistência social, razão pela qual o referido parecer do INSS não só se aplica à Recorrente mas também serve de critério de interpretação fixado pelo próprio Poder Executivo com relação ao art. 14, I, do CTN que, a seu turno, se aplica tanto para contribuições como para impostos;

Por fim, ataca os acréscimos legais, notadamente a multa de ofício e a multa isolada aplicada, concluindo:



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

1) Preliminarmente, resta demonstrado que a Notificação e o Ato Declaratório Executivo 5/2002 são nulos, pois

(i) sua fundamentação na IN 113/98 não tem validade nem eficácia no período de 01/01/98 a 21/09/98, nem tal IN encontra fundamento na Lei 9.532/97;

(ii) a não indicação de requisitos do CTN, que teriam sido infringidos, representa clara violação ao processo previsto no art. 32, § 1º da Lei 9.430/96 e arts. 50 e 53 da Lei 9.784/99;

(iii) tais atos administrativos omitem o momento (a data precisa) em que as supostas infrações aos requisitos do CTN teriam ocorrido, o que acarreta a arbitrária ampliação da suspensão para o ano-calendário inteiro;

(iv) toda fundamentação legal de tais atos administrativos não se aplica à suspensão de imunidade da Recorrente à CSL; e

(v) quaisquer órgão da Administração Pública, inclusive a DRJ/RPO e o Conselho de Contribuintes é competente para julgar ato ou norma administrativos contrários à lei.

2) No mérito, a Associação São Bento é imune ao IRPJ, na qualidade de instituição de educação, sem fins lucrativos (art. 150, IV, "c", da CF/88), e imune à CSL, na qualidade de entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º, da CF/88);

3) Posto que compete exclusivamente ao CTN, recepcionado como Lei Complementar, fixar requisitos de imunidades, a Associação São Bento é imune pois cumpre todos os requisitos do art. 14 deste diploma legal;

4) Posto que a Associação São Bento cumpre o requisito legal de não remuneração de dirigentes para gozo da imunidade à CSL (art. 195, § 7º, da CF/88), segundo interpretação do próprio Ministério da Previdência, a Associação é imune à CSL.



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

5) A Associação São Bento cumpre todos os requisitos da Lei 9.532/97, inclusive a alínea "a" do § 2º do art. 12, interpretado em harmonia à Constituição e ao CTN. Aliás, segundo jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes o pagamento de salários aos dirigentes pelo exercício de funções distintas das de direção não se confunde com distribuição disfarçada de lucro, alegação que a DRJ/RPO faz sem qualquer fundamento fático ou jurídico, não tendo nem mesmo a fiscalização sequer cogitado a hipótese;

6) O art. 12, § 2º, "a", da Lei 9.532/97 será nulo se ampliar requisito de imunidades fixado pelo CTN, por vício de legalidade;

7) O art. 42, § 3º, da IN 113/98 será nulo se ampliar arbitrariamente requisito de imunidades, fixado pelo art. 12, § 2º, "a", da Lei 9.532/97, por vício de legalidade;

8) Se nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, a Associação São Bento observou o PN CST 71/73 e o Parecer da Previdência, absolutamente indevida seria a multa de ofício e os juros SELIC exigidos pelo Auto de Infração;

9) É inadmissível para o CTN uma multa sobre obrigação não devida. Portanto, a cominação de multa isolada pelo não pagamento de tributo indevido (art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96) seria ilegal, pois ofende o art. 97, V, combinado com artigo 113 do CTN, segundo jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes;

10) Se o pagamento do IRPJ mensal estimado consiste em mera antecipação do IRPJ devido em 31/12, o seu não recolhimento, punido com a multa isolada do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 consiste na mesma infração de não pagamento de IRPJ devido em 31/12. Sendo a mesma e única infração, esta poderia ser punida exclusivamente com a multa de ofício incidente sobre imposto devido com base no Lucro Real anual.

11) A aplicação de juros correspondentes à SELIC para fins tributários é ilegal, razão pela qual são indevidos.

É o Relatório.



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

## VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos legais. Dele conheço.

Há que se analisar primeiro a procedência da suspensão da imunidade constitucional conferida às entidades de educação.

As preliminares de nulidade do Ato Declaratório Executivo, levantadas pela recorrente, serão analisadas, englobadamente com o mérito. Alguns pontos serão superados, tudo em função do voto que vou proferir.

Vamos nos ater à legislação aplicável tão somente no tocante à distribuição de resultados e à remuneração de dirigentes que, nestes autos, motivaram a suspensão ultimada pelo fisco.

Dispõe a Constituição Federal:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

*VI - instituir impostos sobre:*

(...)

*c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*

(...)

Dispõe o art. 12 da Lei nº 9.532/97:

*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*



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

*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;*

(...)

Por outro lado, a validade da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - CTN como reguladora dos requisitos exigidos pela Constituição Federal para o gozo da imunidade a impostos nos três níveis de governo restou confirmada pela alteração procedida no seu art. 9º pela Lei Complementar nº 104/2001, cujo objetivo foi adaptar a redação da alínea "c" daquele artigo ao comando contido no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal:

*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 da letra dada pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001)*

O artigo 14 do CTN também sofreu alteração na parte final do Inciso I, substituindo-se o enunciado "a título de lucro ou participação no resultado", pela expressão "a qualquer título", tomando mais abrangente a restrição estabelecida nesse inciso.

*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 Lei Complementar nº 104/2001, de 10/01/2001).*

Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

*Redação antiga: "I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;"*

(...)

*§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.*

(...)

A justificativa para essa alteração restritiva reside no fato de que a imunidade tributária se fundamenta na missão pública conferida a essas entidades.

Então, pelo CTN terá a imunidade suspensa a instituição de educação que distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. Pela Lei nº 9.532/97 terá a imunidade suspensa a instituição de educação que remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

A proibição normativa está ancorada em comportamentos distintos: "distribuir" pelo CTN e "remunerar" pela Lei nº 9.532/97.

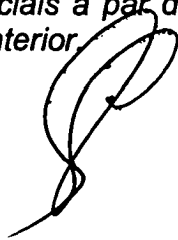
Distribuir é verbo transitivo direto que encerra o ato de dar, de repartir. Embora o rateio possa se basear em algum critério, não tem característica de retribuição ou de troca em função de comportamento do agraciado.

Já remunerar, é recompensar, premiar ou gratificar, atos que pressupõem, sempre, a retribuição a um comportamento anterior do beneficiário.

Parece que estamos diante de um conflito de leis que deve ser resolvido à luz da Lei de Introdução do Código Civil e dos princípios de direito.

Diz o § 2º do art. 2º da LIC (Lei nº 4.547/42):

*§ 2º. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.*



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

É princípio de direito que, numa situação de aparente antinomia entre duas normas válidas, a hierarquia é o primeiro critério para a solução pois é este que confere coerência ao ordenamento jurídico.

Ora, antes da Lei nº 9.532/97, era o art. 30 da Lei nº 4.506/64 que disciplinava a matéria. Esta Lei foi editada quando as instituições de educação eram isentas do imposto de renda. Tardiamente, referido artigo foi revogado pelo artigo 82, II, "b" da Lei 9.532/97, eis que as instituições de educação de a muito gozavam de imunidade constitucional, e não mais de isenção tributária passível de ser regulada por Lei Ordinária.

Então é o Código Tributário Nacional, na qualidade de Lei Complementar, que deve regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos precisos termos do art. 146, inciso II da Constituição Federal.

Ainda que se acolha a tese vencedora no julgamento de primeiro grau, no sentido de que a Lei Ordinária pode estabelecer o contorno jurídico e as características das entidades beneficiárias de imunidade tributária, há um obstáculo por hora intransponível.

É que o art. 14 da Lei nº 9.532/97 que autoriza a aplicação do rito procedimental do art. 32 da Lei nº 9.430/96, quando verificada a ocorrência na entidade de alguma das situações impeditivas ao gozo da imunidade, listadas nas letras "a" a "h" do § 2º do art. 12 da referida Lei, encontra-se com sua aplicação suspensa por cautelar concedida no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.802/DF:

*"O Tribunal , por unanimidade , deferiu , em parte , o pedido de medida cautelar , para suspender , até a decisão final da ação , a vigência do § 1º e a alínea f do § 2º , ambos do art. 12 , do art. 13 , caput e do art. 14 , todos da Lei nº 9532, de 10/12/97 , e indeferindo-o com relação aos demais. Votou o Presidente. Ausentes , justificadamente , os Srs. Ministros Marco Aurélio , Sydney Sanches e Celso de Mello , Presidente . Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso , Vice-Presidente . - Plenário , 27.08.1998 ." (grifamos)*

Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

Então, a aplicação do rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96 não poderia ter sido efetuada pelo comando do art. 14 da lei nº 9.532/97, mas sim pelo seu próprio comando, assim redigido:

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

*§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração. (grifamos)*

*(...)\**

Logo, a situação fática apontada pela fiscalização deve ser analisada à luz dos arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional.

A hipótese destes autos versa exclusivamente sobre a constatação do pagamento de salários, fato que, por si só, como visto, não se subsume à hipótese tratada no CTN.

Passamos à análise das exigências relativas à Contribuição Social sobre o Lucro.

De saída, deve ficar claro que o trabalho fiscal não cogitou da suspensão da imunidade tratada no § 7º do art. 195 da Constituição Federal. Este benefício, aplicável às entidades beneficentes de assistência social, encontra-se disciplinado no art. 55 da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores.

Então teria sido suspensa a isenção disciplinada no art. 15 da Lei nº 9.532/97, veja:

*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.*



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

§ 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.

Se foi isso, a Receita Federal tratou a instituição como enquadrada em uma das espécies do *caput* do art. 15 da lei nº 9.532/97.

Por isso, não teria havido necessidade de se utilizar o art. 14 da Lei nº 9.532/97 como autorizativo do rito previsto no art. 32 da lei nº 9.430/96, pois o §10 desta norma procedimental seria suficiente para que a Receita Federal suspendesse a isenção da CSLL quando verificado que a entidade beneficiária descumprira alguma das condições legais da isenção.

Com efeito, dispõe o § 10 do art. 32 da Lei nº 9.430/96:

*§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.*

O § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/97 está assim redigido:

*"Art. 15. (...)*

*(...)*

*§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14."*

A alínea "a" do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com redação dada pelo art. 10 da Lei nº 9.718/98, dispõe:

*"Art. 12. (...)*

*§ 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;*



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

*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;*

*e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

*f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*

*g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*


*h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

*§ 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."*

Eis o ponto central do litígio em relação à Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.

A fiscalização não questionou a qualidade da entidade, limitou-se a exigir a CSLL como mera decorrência da suspensão da imunidade do IRPJ.

Ora, quer se trate de suspensão da imunidade, quer se trate de suspensão da isenção dada por Lei ordinária, a fundamentação do ato administrativo é imperativo constitucional.



Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

Mas, a despeito de ter a fiscalização tratado a exigência da CSLL como mera decorrência da suspensão da imunidade do IRPJ, o fato é que o Ato Declaratório do Delegado da Receita Federal suspendeu a isenção da CSLL, fundamentando-se na conclusão da fiscalização de que a entidade infringiu a norma da letra "a" do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97:

*a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*

Resta então analisar se a remuneração atribuída aos dirigentes da Associação São Bento de Ensino (mantenedora) pela prestação de serviços próprios na entidade mantida (UNIARA) configura a hipótese prevista na norma tida como infringida.

O § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97 é claro ao dispor:

*"Art. 12. (...)*

*§ 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 Instrução Normativa SRF nº 113/98 que dispõe em seus arts. 1º e 4º:

*Art. 1º As instituições que prestem serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior, atendidas condições referidas nesta Instrução Normativa, poderão usufruir da imunidade relativa a seu patrimônio, renda e serviços, assegurada pelo art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, não se lhes aplicando a hipótese de isenção.*

*(...)*

*Art. 4º Para gozo da imunidade, as instituições imunes de que trata o art. 1º não podem remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.*

*(...)*

*§ 2º Não se considera dirigente a pessoa física que exerça função ou cargo de gerência ou de chefia interna na pessoa jurídica.*

*§ 3º A instituição que atribuir remuneração, a qualquer título, a seus dirigentes, por qualquer espécie de serviços prestados,*

Processo nº : 13851.001325/2002-19  
Acórdão nº : 107-07.340

*inclusive quando não relacionados com a função ou o cargo de direção, infringe o disposto no caput, sujeitando-se à suspensão do gozo da imunidade.*

*§ 4º Às pessoas a que se refere o § 2º podem ser atribuídas remunerações, tanto em relação à função ou cargo de gerência, quanto a outros serviços prestados à instituição.*

Esta Instrução Normativa disciplinou os casos de suspensão de imunidades.

Ainda que se pretenda adotá-la para os casos de suspensão de isenção, não há dúvidas de que o seu parágrafo 4º extrapolou o âmbito normatizador reservado a atos desta espécie, ao estender a abrangência da vedação além dos limites ditados pelo § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97.

Como dito quando da análise da suspensão da imunidade do IRPJ, o trabalho fiscal, não mostra a existência de dissimulação a encobrir remuneração de dirigentes da associação, nem mesmo o valor dos salários pagos pelo exercício de cargos na Universidade mantida e a efetividade da prestação dos serviços foram objeto de suspeita do fisco.

Só a afirmação de que quem existe e opera, de fato, é a entidade mantida, sendo a mantenedora uma ficção, não é suficiente para se considerar que os salários pagos pela entidade mantida a dirigentes da mantenedora configuram remuneração auferida junto a esta.

Nesta ordem de juízo, dou provimento ao recurso para afastar a suspensão da imunidade tributária no ano-calendário de 1998 e para considerar insubsistente a "suspensão da isenção da CSLL" no mesmo ano-calendário.

Consequentemente, são insubsistentes as exigências constantes dos Autos de Infração lavrados para exigência do IRPJ e da CSLL

Sala das Sessões - DF, em 15 de outubro de 2003.

  
LUIZ MARTINS VALERO