



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13884.005055/2002-20
Recurso nº. : 135.691
Matéria: : IRPJ e CSLL-ANOS-CALENDÁRIO DE 1997 E 1998
Recorrente : FUNDAÇÃO VALEPARAIBANA DE ENSINO
Recorrida : 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas
Sessão de : 12 de agosto de 2004
Acórdão nº. : 101- 94.657

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. A suspensão da imunidade prevista no artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal, só é cabível na hipótese de serem desatendidos, comprovadamente, os requisitos fixados pela legislação de regência.

IMUNIDADE- INTERPRETAÇÃO- Albergando, a norma imunizante, um princípio fundamental a ser preservado, não se justifica qualquer interpretação que o amesquinhue.

INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA- A interpretação restritiva não reduz o campo da norma, mas determina-lhe as fronteiras *exatas*. Não conclui *de mais*, nem *de menos* do que o texto exprime, mas *declara* o sentido *verdadeiro* e o alcance *exato da norma*, tomando em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram em sua elaboração.

REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. O pagamento regular, aos dirigentes, de salários e gratificações a que fazem jus como integrantes do corpo docente da universidade, de acordo com o plano de carreira do magistério, em iguais condições com os demais professores que não exercem cargo de direção, não se identificam como distribuição velada de patrimônio, em nada importando que, enquanto exercendo as funções de reitor, pró-reitor, e assemelhadas, sejam dispensados da atividade de docência.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS- Não se caracterizam como "vantagem extra" e "distribuição de parcela do patrimônio ou renda" a atribuição de gratificação a título de "Dedicação Exclusiva" e a disponibilização, aos dirigentes, para uso em serviço, de veículos da entidade e correspondentes despesas de manutenção. Da mesma forma, a contratação de parentes não possui nenhuma vedação, a menos que a fiscalização prove tratar-se de situação simulada a fim de encobrir distribuição de resultados.

CRITÉRIOS CONTÁBEIS- A acusação de adoção de critérios contábeis que dificultam a análise e cálculos que estão fora de uma base firme e segura não é suficiente para suspender a imunidade, se a Fiscalização não alega que a

suspender a imunidade, se a Fiscalização não alega que a Entidade não mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS- O descumprimento de dispositivo da legislação tributária como requisito para a suspensão da imunidade está previsto no art. 13, *caput*, da Lei 9.532/97, cuja vigência se encontra suspensa pela cautelar concedida no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.802/DF.

TRIBUTAÇÃO-IRPJ- Não caracterizado o descumprimento dos requisitos para a imunidade, não subsiste a suspensão do benefício e, conseqüentemente, não prospera o lançamento do IRPJ.

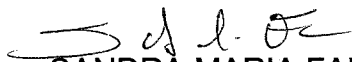
TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - Em se tratando de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão segue a mesma sorte da prolatada no processo principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FUNDAÇÃO VALEPARAIBANA DE ENSINO.

ACORDAM os Membros da Primeira 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.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 21 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº. : 13884.005055/2002-20
Acórdão nº. : 101- 94.657

3

Recurso nº. : 135.691
Recorrente : FUNDAÇÃO VALEPARAIBANA DE ENSINO

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário, interposto por Fundação Valeparaibana de Ensino, contra decisão de primeira instância que manteve integralmente as exigências de IRPJ e CSLL, esta formalizada como reflexo do IRPJ

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 463 a 471, a entidade, instituição de educação, estaria imune do imposto de renda por força do art. 9º, inciso IV, alínea c, do Código Tributário Nacional, porém, devido à inobservância do artigo 14 do mesmo CTN, conforme levantamento feito pela fiscalização (Processo 13884.004279/2002-14), perdeu a condição nos anos calendário de 1997 e 1998, através do Ato Declaratório expedido em 18/12/2002 pelo Delegado da Receita Federal em São José dos Campos.

A suspensão da imunidade se deu nos autos do processo nº 13884.004279/02-14, fundamentada em irregularidades que contrariam, especialmente, o CTN e a Lei 9.532/97. Da notificação que o inicia, consta o seguinte:

“Conforme se infere dos levantamentos realizados, após exaustivos trabalhos perícia fiscal da documentação posta à disposição desta fiscalização e tendo confrontado referidos documentos contábeis, suas contradições, dúvidas e tudo o mais com os extratos bancários (os que foram apresentados) cujas irregularidades é pleno conhecimento do contribuinte, concluímos com segurança pela suspensão da imunidade.

Os levantamentos foram respaldados nos documentos e livros apresentados pelo contribuinte, pertinentes aos anos-calendário examinados, resultando na apuração as diversas irregularidades apontadas, que contrariam a legislação de regência, especialmente o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66, Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1041/94 – RIR/94 e Lei 9.532/97. As irregularidades encontradas foram todas consignadas no Termo de Verificação Fiscal, também lavrado nesta data, ficando devidamente cientificado o contribuinte com quem permanece cópia do mesmo termo.

Resumindo tudo quanto ficou exaustivamente exposto no referido termo, em síntese, são as seguintes constatações:

a) DIRETORIA DA ENTIDADE (os principais)



Nome	CPF	Cargo
Batista Gargione Filho	037.920.998-53	Presidente da FVE e Reitor da Univap
João Luiz Teixeira Pinto	207.554.398-91	Vice-Presidente da FVE e Vice-Reitor da Univap
Ailton Teixeira	544.719.908-53	Diretor de Planejamento, Administração e Finanças da FVE

b) REMUNERAÇÕES DA DIRETORIA

A entidade remunerou todos os diretores em todos os anos fiscalizados, conforme folha de pagamento e DIRF'S examinados, contrariando literalmente os Estatutos da Entidade, quando estabelece no artigo 3º do Estatuto que "a Fundação Valeparaibana de Ensino como instituição comunitária sem fins lucrativos (II) não remunera nem concede vantagens ou benefícios por qualquer forma ou título, a seus diretores, conselheiros fiscais, deliberativos ou consultivos, instituidores, benfeitores ou equivalentes, (III) não distribui resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela do seu patrimônio a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto", constatando-se assim que referida remuneração é proibida. Esta situação, configura, além de uma desobediência ao item a, do § 2º do art. 12 da Lei 9.532/97, também a aplicação de recursos em objetivos não institucionais, contrariando as disposições do inciso II do artigo 14 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/99), sendo suficiente para a suspensão da imunidade tributária.

c) DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

Constatamos que alguns diretores (reitoria na Univap), no exercício de sua função, foram remunerados pela entidade em todos os anos fiscalizados, embora que este fato se dera de forma indireta, quando os mesmos foram registrados como professores, é o que ficou revelado na análise de suas respectivas declarações de imposto de renda pessoa física (com altos salários), e nas declarações de imposto de renda na fonte – DIRF's e nas folhas de pagamento. No exame das folhas de pagamento, nota-se com facilidade que apenas o reitor, o vice-reitor, os pró-reitores, os diretores e um representante, é que receberam uma vantagem extra, denominada de "Dedicação Exclusiva", que representou uma vantagem extra de 55% em seus salários, que diga-se de passagem, são os que estão nas maiores referências.

Constatamos ainda pagamento de benefícios indiretos, sob a forma de despesas de combustíveis, veículos destinados à diretoria, gastos com restaurante etc, que normalmente, para uma empresa qualquer, são indedutíveis no cálculo do Imposto de Renda por serem consideradas não necessárias à atividade da empresa, além da contratação de parentes, pois apenas 5 deles foram os responsáveis pela contratação de 24 parentes, entre filhos, sobrinhos e cunhados.)



d) SALDOS CREDORES BANCÁRIOS

Nos anos de 1997 e 1998 na FVE foram constatados saldos credores nas contas bancárias, fato já conhecido nos meios contábeis como "saldo credor de caixa", aqui aplicado às contas bancárias devido à utilização, "como ponte", de uma conta estranha, denominada de "Cheques Nossa Emissão Pendentes", de código 1030002.6". A utilização desta conta dificulta qualquer análise que possa ser feita nas contas bancárias.

Como exemplo, em novembro de 1997, as contas 1010001-1-Banco do Brasil, 1010005-9 – Banco Noroeste, 1010007-3 – Banco Bandeirantes, 1010012-7- Banco Real e 1010015-8 – BCN tiveram os seus saldos estourados, algumas até permanecendo credor o mês inteiro, numa média de 500 a 600 mil reais. Neste mesmo período, a conta estranha "cheques nossa emissão pendentes", iniciando o mês de nov/97 com saldo devedor de R\$ 100.357,05, passou a credor em torno de 500 mil e terminou em saldo devedor em R\$ 218.324,72.

e) TRIBUTOS NÃO RECOLHIDOS

A entidade, embora em sua contabilidade, mantenha registro de diversas contas sobre "Gratuidades", não possui desde 01/01/95, o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, devendo portanto ter calculado e recolhido a contribuição COFINS. Analisando diversas contas destas gratuidades, conclui-se que elas não tiveram a finalidade social colocada a toda sociedade de maneira geral, mas apenas de cunho político no interesse da instituição. Intimada a apresentar os critérios utilizados no período para concessão das bolsas de estudo, bem como solicitações da época, aprovadas ou não, a mesma não respondeu, apresentando apenas formulários e intenções a ser aplicadas no ano de 2002.

Também, a entidade no período examinado teve diversas outras receitas de diversas outras atividades que ficaram fora de suas finalidades essenciais, tais como, aluguéis, serviços prestados às empresas e à Prefeitura, bem como sobre aplicações financeiras, devendo portanto ter calculado e recolhido os impostos sobre estas atividades, sem a necessidade de uma fiscalização da Receita Federal que alertasse, porém não fez.

f) CONTA LUCROS ACUMULADOS

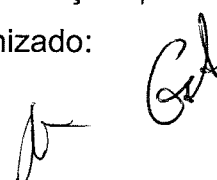
Alguns lançamentos foram feitos na conta de resultado que afetaram o seu resultado, originados por cálculos que estão fora de uma base firme e segura.

Em dezembro de 1997 existiu (sic) diversos lançamentos na conta 1700015-5 - Obras and. Compr. Urbanova II, alocando-os nos diversos imóveis pertinentes, que não tiveram qualquer critério, não levando em consideração o verdadeiro gasto, deixando também os valores de depreciação sem a segurança necessária.

...

O Termo de Verificação Fiscal que deu ensejo à Notificação para Suspensão da Imunidade (fls. 08/23 deste processo) está assim organizado:

PARTE I



- 1) Constituição da Sociedade e Identificação dos Responsáveis.
- 2) Localização de Suas Atividades
- 3) Irregularidades
 - a) Distribuição de Resultados
 - i) Salários na função de professor, sem dar aulas;
 - ii) Gratificação por Dedicação exclusiva: 55% do salário;
 - iii) Diversas despesas
 - iv) Diversas Vantagens Extras
 - b) Tributos não recolhidos
 - i) COFINS
 - ii) Imposto de Renda sobre aplicações financeiras
 - iii) Tributação sobre receitas não enquadradas como atividades próprias.

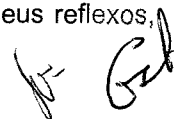
PARTE II

LEVANTAMENTO CONTÁBIL

- 4) Declaração de Rendimentos IRPJ
- 5) Livros examinados
- 6) Irregularidades
 - a) Conta Caixa e Documentação
 - b) Saldos Credores Bancários
 - c) Imobilizado
 - d) Conta Lucros Acumulados
 - e) Conta de Depreciação
 - f) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
 - g) Provisão para Contingências-Contribuição Previdenciárias- INSS- cota patronal;
 - h) Provisão para Contingências- COFINS;
- 7) Base de cálculo para tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica
- 8) Conclusão.

Nesse último item do Termo (Conclusão), registra o auditor:

“De tudo quanto restou exposto neste termo, esta fiscalização conclui com segurança por sugerir às autoridades superiores pela suspensão da imunidade tributária do contribuinte fiscalizado, optando pela constituição dos créditos tributários pertinentes mediante lavratura de Autos de Infração – Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (Lucro Real) e seus reflexos;



nos exercícios de 1998 a 1999, correspondentes aos anos calendários de 1997 e 1998, bem como exigência da COFINS, com base nas receitas auferidas e indicadas no item 3.b.1 acima.

No caso de indeferimento da suspensão tributária, por parte das autoridades superiores, cabe a esta fiscalização lavrar auto de infração, além da COFINS (3.b.1), também IRPJ, com exigibilidade suspensa para as Receitas de Aplicações Financeiras (3.b.2) e IRPJ sobre Receitas Não Enquadradas como Atividades Próprias (3.b.3)."

Ciente da notificação fiscal para suspensão da imunidade, expedida em observância aos preceitos contidos no art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a entidade a ela se opôs, apresentando alegações e provas em contrário (fls. 2.390/4.599), que foram apreciadas pelo Delegado da Receita Federal em São José dos Campos, tendo a autoridade decidido pela suspensão da imunidade, expedindo o competente Ato Declaratório nº 26, de 18/12/2002 (fls. 4.618).

Suspensa a imunidade tributária, a fiscalização lavrou os Autos de Infração de fls. 475/476 e 480/184, para exigência do IRPJ e seu reflexo de CSLL, com as multas e demais acréscimos legais.

Considerando a documentação juntada ao processo de suspensão da imunidade (folhas 941 a 2.340- cópias do Razão) e que também foram juntadas ao presente (somente despesas e receitas de dezembro de 1997 e 1998), a fiscalização elaborou os demonstrativos do lucro líquido e do lucro real para os anos calendário mencionados (ano-calendário de 1997: 8.126.593,57, ano-calendário de 1998: 8.004.537,28), tomando-os como base de cálculo para o IRPJ e para a CSLL.

Nas demonstrações do lucro real foram feitos os seguintes ajustes ao lucro líquido:

1997:

- Adição (R\$):
 - 6.973.790,58, correspondentes a Provisão para Contingências- Contribuição Previdenciária- INSS- cota patronal.

1988:

- Adições (R\$):
 - 10.088.930,42, correspondentes a Provisão para Contingências- Contribuição Previdenciária- INSS- cota patronal
 - 1.946.321,00, referentes à Provisão para Devedores Duvidosos



- 2.998.911,08, referentes à provisão para contingências = COFINS
- 299.753,15, referentes a IRRF sobre aplicações financeiras
- Exclusão
 - 1.426.575,12, referentes à reversão da Provisão para Devedores Duvidosos

Cientificada do Ato Declaratório e dos Autos de Infração, impugnou-os tempestivamente, com as razões de defesa assim sintetizadas na decisão ora recorrida.

“ Das razões de defesa contra a edição do Ato Declaratório

Processo 13884.004279/02-14

7.1. Assevera ser preciso distinguir a Entidade Mantenedora (Fundação Valeparaibana de Ensino) e a Entidade Mantida (Universidade do Vale do Paraíba), o que não teria acontecido no Parecer SOART que cumulou no ato declaratório impugnado e no qual indevidamente foi atribuída a condição de filial à Univap.

7.2. Defende que a “remuneração paga a dirigentes” a que se refere o agente fiscal é aquela paga ao Reitor, Vice-Reitor e Pró-Reitores da Universidade e não aos dirigentes da Fundação, sendo aplicável o Parecer Normativo CST 71/73 e incorrendo contrariedade à Instrução Normativa SRF 113/98.

7.3. Discorre a respeito das funções de dirigentes da mantenedora (Fundação) e da mantida (Univap), afirmando serem inconfundíveis.

7.4. Busca, também, demonstrar a distinção entre a mantenedora e a mantida em relação à competência de cada uma, atribuindo à primeira funções mais simples e à segunda uma estrutura mais complexa.

7.5. Expõe não caber à Receita Federal controlar atividades lícitas dos cidadãos, impondo a não remuneração de dirigentes da Universidade pela circunstância de também exercerem funções diretivas na Fundação que a mantém ou controlando o quanto deve ganhar um professor.



- 2.998.911,08, referentes à provisão para contingências = COFINS
- 299.753,15, referentes a IRRF sobre aplicações financeiras
- Exclusão
- 1.426.575,12, referentes à reversão da Provisão para Devedores Duvidosos

Cientificada do Ato Declaratório e dos Autos de Infração, impugnou-os tempestivamente, com as razões de defesa assim sintetizadas na decisão ora recorrida.

“ Das razões de defesa contra a edição do Ato Declaratório

Processo 13884.004279/02-14

7.1. Assevera ser preciso distinguir a Entidade Mantenedora (Fundação Valeparaibana de Ensino) e a Entidade Mantida (Universidade do Vale do Paraíba), o que não teria acontecido no Parecer SOART que cumulou no ato declaratório impugnado e no qual indevidamente foi atribuída a condição de filial à Univap.

7.2. Defende que a “remuneração paga a dirigentes” a que se refere o agente fiscal é aquela paga ao Reitor, Vice-Reitor e Pró-Reitores da Universidade e não aos dirigentes da Fundação, sendo aplicável o Parecer Normativo CST 71/73 e inocorrendo contrariedade à Instrução Normativa SRF 113/98.

7.3. Discorre a respeito das funções de dirigentes da mantenedora (Fundação) e da mantida (Univap), afirmando serem inconfundíveis.

7.4. Busca, também, demonstrar a distinção entre a mantenedora e a mantida em relação à competência de cada uma, atribuindo à primeira funções mais simples e à segunda uma estrutura mais complexa.

7.5. Expõe não caber à Receita Federal controlar atividades lícitas dos cidadãos, impondo a não remuneração de dirigentes da Universidade pela circunstância de também exercerem funções diretivas na Fundação que a mantém ou controlando o quanto deve ganhar um professor.



7.6. Reitera que a Universidade, como entidade mantida, não tem personalidade jurídica e não está inscrita no CNPJ, reportando-se ao § 2º do art. 55 da Lei 8.212/91, ao art. 14 da Resolução CNAS 117/2000 e ao Parecer CJ/nº 509/96 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência, aprovado pelo Ministro, os quais transcreve.

7.7. Acrescenta que a Universidade é mantida pela Fundação que, na qualidade de mantenedora, possui personalidade e registros próprios, dos quais a Universidade faz parte, por disposições estatutárias, integrando a pessoa jurídica à qual pertence e não sendo sua filial.

7.8. Sob o título “Não remuneração dos Membros da Diretoria da Fundação”, defende ser preciso distinguir os cargos e funções de direção da Fundação, que não podem ser remunerados, daqueles exercidos na direção da Univap.

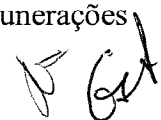
7.9. Expõe que “ *o que a norma veda é a remuneração daquele que exerce atividades de diretor ou conselheiro de uma entidade imune, ou seja, proíbe remuneração por atribuições inerentes a esses cargos de estrutura diretiva; não porém, da atividade profissional exercida no desempenho das funções de professor, coordenador pedagógico, etc., que exigem habilitação profissional, conhecimento específico e titulação necessária para essas finalidades, na forma das leis que regem o ensino e a educação no país.*”

7.10. Invoca o art. 5º, inciso XIII, da CF de 1988 para defender a garantia do livre exercício do trabalho e a liberdade de profissão.

7.11. Reporta-se a julgado do STF e ao Parecer CST 71/73 para corroborar seu entendimento de que a remuneração questionada não descaracteriza a imunidade tributária.

7.12. Defende que a remuneração ao Reitor, Vice-Reitor e aos Pró-Reitores é paga pelo exercício dessas funções e não pelo serviço de ministrar aulas, do qual são dispensados, como é usual em todas as Universidade. Enfatiza que tal remuneração não descaracteriza a imunidade da instituição que mantém a universidade, conforme ementas de decisões judiciais do TRF que menciona.

7.13. Alude a Parecer CNSS relativo a Fundação de Ensino de Osasco, que entende assemelhar-se ao caso em questão, e assevera que os beneficiários das remunerações



nada recebem como diretores da Fundação mantenedora, mas sim como professores e diretores (ou Reitor, Vice-Reitor e Pró-Reitores) da Universidade pelo trabalho efetuado.

7.14. Transcreve excerto de Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência de nº 639, de 01/04/96, e de acórdão do Conselho de Contribuintes, para justificar seu entendimento.

7.15. Ressalta estar sujeita a fiscalização e aprovação de sua gestão pelo Ministério Público, não tendo referido órgão apontado, até o momento, falha no seu procedimento.

7.16. Reprisa que os cargos de diretores da fundação, não remunerados, não podem ser confundidos com aqueles de diretor (Reitor, Vice-Reitor e Pró-Reitores) da entidade mantida, os quais podem e devem ser remunerados.

7.17. Assinala que a remuneração dos atuais professores, Reitor e Pró-Reitores corresponde àquela atribuída aos cargos de direção de entidades particulares em geral, não sendo nem exagerados e nem desproporcionais e obedecendo rigorosamente ao Plano de Carreira.

7.18. Contrapõe-se ao entendimento da fiscalização de que o Reitor teria vencimentos básicos superiores aos professores do mesmo nível sob argumento de que, para os cálculos, teria sido considerado indevidamente mês de 23 dias – assunto que fora omitido no parecer em que se baseou a decisão recorrida, significando seu acolhimento.

7.19. Sob o título “da remuneração de professores e o exercício de funções de reitor, vice-reitor e pró-reitor”, defende a impossibilidade de os ocupantes desses cargos cumulem as atividades a eles inerentes com aquelas de professor, citando excertos de estatutos de algumas universidades públicas para exemplificar a desobrigação do exercício das atividades docentes, sem prejuízo dos vencimentos, gratificações e demais vantagens. Comenta que, no parecer em que se fundamenta a decisão recorrida, essa alegação foi considerada não comprovada, mas, por ser fato notório, não depende de prova conforme art. 334, I, do CPC. Informa, contudo, estar juntando Estatutos antes mencionados.

7.20. Expõe que a remuneração recebida pelas autoridades acadêmicas vem especificada em folha de pagamento, sendo condizente com a responsabilidade e encargos

assumidos, bem como com os requisitos impostos pelos órgãos fiscalizadores, os quais condicionam o exercício dessas funções e a assunção de tais cargos a pessoas reconhecidamente habilitadas, qualificadas, tituladas e com experiência da área. Acrescenta que os ganhos do professor do ensino privado superior são maiores do que o do setor público.

7.21. Tratando de “trabalho em regime de dedicação exclusiva”, para justificar a vantagem correspondente a 55% dos salários, reporta-se ao art. 1º da Lei 8.243, de 14/12/1991, relativo a vencimentos de docente integrante da carreira de Magistério. Afirma que os salários da UNIVAP estão vinculados ao seu quadro Único de Carreira, inexistindo óbice legal para que os ocupantes dos cargos que exigem dedicação exclusiva exerçam paralelamente atividade não remunerada na mantenedora, conforme art. 14 da Lei 7.596/87 e art. 12 da Lei 4.345/94, que transcreve.

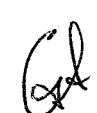
7.22. Acrescenta, ainda:

“É claro que o Reitor e Vice-Reitor que são escolhidos entre os professores de maior titulação (grau de doutor) e com experiência na área educacional, para o exercício de suas funções em regime de dedicação exclusiva, em geral enquadram-se nas maiores referências salariais, considerando-se o tempo de serviço e adicionais a que fazem jus. Mas a remuneração está situada dentro da média geral das instituições particulares de ensino superior, não sendo exageradas nem desproporcionais, mas rigorosamente obedientes ao Plano de Carreira da Universidade, e portanto não há que se falar em distribuição disfarçada de lucros, mas tão somente remuneração justa pelo trabalho profissional exercido na Universidade.”

7.23. Quanto à utilização de veículo de propriedade da fundação pelos diretores, discorda que representem benefício indireto, comparando com a utilização de veículos oficiais disponibilizados a ocupantes de determinados cargos públicos para que tenham condições de bem exercer suas funções. Sobre a questão, transcreve excerto de decisão que identifica como proferida pela Coordenadoria Geral de Direito Previdenciário no processo 35415.001972-21.

7.24. Abordando as despesas de combustíveis, defende: “o uso desses veículos, que pertencem ao Patrimônio da Entidade, e atendem suas finalidades, à evidência, implica em despesas de combustíveis, de modo que tais despesas são necessárias às finalidades da Instituição”.

7.25. E complementa:



“Daí por que absolutamente não se extrai, da planilha de fls. 218/219, a conclusão da autoridade fiscal de primeira instância: tal planilha apenas evidencia que alguns dirigentes assinaram algumas notas fiscais correspondentes a abastecimento, em postos de gasolina, de veículos pertencentes à frota da Instituição. Positivamente não se vê como isso possa caracterizar “benefício indireto”, uma vez que os veículos só são utilizados a serviço – jamais tendo havido qualquer alegação em contrário. Na notificação que deu origem a este processo tentou-se apresentar um dos veículos como pertencentes a um dos Pró-Reitores. Mas com a defesa foi juntado contrato de leasing celebrado com a impugnante (...) e a decisão recorrida não voltou ao assunto – o que pode ser entendido como acatamento tácito da defesa, nesse particular.”

7.26. Sobre as despesas com restaurantes, alega terem sido ocasionadas por eventos como organização e realização de vestibulares, visitas de comissões do MEC, reuniões com professores de outros estabelecimentos de ensino e profissionais que poderão ser convidados a integrar o corpo docente, discussão de planos de trabalho, organização de novos cursos, etc. – despesas que considera absolutamente necessárias para cumprimento das finalidades da instituição.

7.27. Quanto ao fato de as despesas referirem-se a período de recesso do campus universitário ou recaírem em sábados, domingos e último dia do ano, alega que:

7.27.1. é nos fins de semana que se realizam exames vestibulares, eventos artísticos e culturais, seminários, congressos, comemorações cívicas e religiosas e serviços de auditoria, sendo imprescindível que se proporcione almoço a palestrantes, convidados, etc;

7.27.2. alguns funcionários e dirigentes trabalham no período de recesso – ocasião em que são realizados eventos como planos de aula e reuniões de trabalho interno, pois o recesso é para alunos e não para dirigentes;

7.27.3. o gasto em 31/12/96, trata-se de despesa de R\$ 24,00 correspondente a lanche pago pelo dirigente a funcionários que faziam plantão, sendo tal despesa a ele reembolsada. *“A nota fiscal está nos autos, e a própria insignificância de seu valor atesta que não corresponde a nenhuma “vantagem indireta” de qualquer dirigente.”*

7.28. Reporta-se a Nota Fiscal relativa a despesa de táxi do dia 23/12/1996. Procura justificar as despesas dos dias 13, 15 e 21/12/1996 apresentando comprovantes de que nessas datas foram exercidas atividades. E, quanto à despesa do dia 09/01/1997, busca justificá-la, mediante declaração de Auditor que menciona.

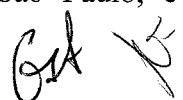
7.29. Discorda que tais despesas sejam indedutíveis, por terem sido realizadas para atendimento dos interesses da própria entidade e por se enquadrarem na definição do art. 47, e parágrafo 2º, da Lei 4.506/64 e complementa:

“...o que está em exame não é a questão de tais despesas serem ou não dedutíveis, mas sim a de configurarem, ou não, benefícios indiretos auferidos por dirigentes da entidade. Como não configuram - ... – inexistente razão para a suspensão da imunidade – e é sob esse prisma que a questão precisa ser analisada.”

7.30. Quanto a aspectos relativos a aluguel de espaços para cantina e copiadoras no campus da universidade, a contratação de parentes e outros temas abordados no termo de verificação, alega não terem sido mencionados na decisão recorrida, pelo que expõe: *“ou a decisão recorrida entendeu que esses temas (em especial a questão do parentesco) são irrelevantes para a análise da suspensão ou não da imunidade, ou acatou, ainda que implicitamente, a defesa apresentada nesse particular - ...”* e requer que, se a *“autoridade julgadora entender de modo diverso”*, sejam consideradas as razões de defesa como parte integrante deste recurso.

7.31. Na sequência, discorda do entendimento expresso no parecer que fundamenta a decisão recorrida relativo à impossibilidade de apreciação, na esfera administrativa, de questionamentos acerca da constitucionalidade da legislação, discorrendo sobre sua tese de que *“não há como deixar de ser examinada matéria constitucional alegada pela defendente em sua defesa e agora reiterada no presente recurso, sob pena de restar violado o seu direito de ampla defesa assegurado pela Constituição.”*

7.32. Prosseguindo, tece considerações sobre a entidade defendente, fazendo menção ao ato de sua constituição e ressaltando: ter sido constituída há quase meio século, não ter fins lucrativos, fixar encargos inferiores aos cobrados por outras instituições, desenvolver atuação comunitária e filantrópica, propiciar bolsas de estudos a alunos carentes, assistência judiciária a necessitados, serviços odontológicos gratuitos e disponibilização à comunidade de departamento de pesquisa, laboratório, biblioteca, institutos de informática, serviços de interesse da terceira idade, integrar o programa Comunidade Solidária do Governo Federal. Acrescenta ter sido declarada de utilidade pública pela Câmara Municipal de São José dos Campos e pela Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo, e



reconhecida como entidade de fins filantrópicos conforme Certidão do Ministério da Previdência e Assistência Social, preenchendo as condições previstas no art. 14 do CTN que lhe garante a imunidade de impostos nos termos do art. 150, VI, “c” da CF, e da CSL e da COFINS nos termos do art. 195, § 7º da CF.

7.33. Em seguida, faz explanação a respeito de imunidade tributária, reportando-se aos arts. 150, VI, “c”; 195, § 7º, e 146, II, da CF, e arts. 9º e 14 do CTN, a decisão judicial relativa a quota patronal da contribuição previdenciária, a parecer jurídico sobre a matéria da lavra de dois dos patronos da defendente, para concluir que:

“Nenhuma lei ordinária ou Instrução Normativa de natureza infraconstitucional pode modificar os requisitos da lei complementar.

Assim, não pode prevalecer o entendimento fiscal, no sentido de que a defendente “estaria em desacordo com o art. 32 da Lei 9.430/96, IN 113/98 e art. 12 da Lei 9.532/97.”

7.34. Discorre sobre o conceito de assistência social e beneficência, observando que *“Assistência Social vincula-se ao tipo de atividade exercida e não à sua gratuidade”*.

7.35. Registra a evolução do patrimônio e o progresso da entidade entre os anos de 1992 e 2001, asseverando que as atividades filantrópicas e sociais estão amplamente comprovadas no processo e nos registros contábeis.

7.36. Expõe, ainda, que a fiscalização não faz menção ao patrimônio da entidade (prova da aplicação dos resultados na consecução de seus objetivos institucionais), ao recolhimento de impostos em relação a terceiros e ao trabalho social e filantrópico desenvolvido pela entidade.

7.37. Afirma terem sido examinados os cheques emitidos no período objeto da ação fiscal, sem que nenhuma referência fosse feita a eles, denotando inexistência de irregularidades.

7.38. Ressalta a reputação ilibada do Reitor da universidade.



7.39. Alerta para o fato de o patrimônio da entidade, constituída sob a forma de fundação, não pertencer a seus dirigentes nem a seus herdeiros, mas à sociedade.

7.40. Expõe que o agente fiscal interpretou deficientemente os fatos, podendo ensejar, inclusive, crime de responsabilidade, nos termos do § 6º do art. 37 da Constituição.

7.41. Defende que, no processo administrativo, deve prevalecer a verdade material, cuja inobservância acarreta a nulidade do trabalho fiscal, conforme acórdão do Conselho de Contribuinte que menciona. Requer a reapreciação do ato cancelatório da imunidade à luz da Súmula 473 do STF que transcreve.

7.42. Manifesta sua perplexidade em face de o período de que trata o presente processo *“já ter sido objeto de verificação anterior por parte da Receita Federal, que considerou absolutamente em ordem a situação fiscal da entidade, e inclusive informou isso ao Poder Judiciário”*, nos autos do processo 98.0401253-7 (ação declaratória movida pela peticionária), conforme ofício enviado à Justiça Federal, que anexa.

7.43. Finaliza, requerendo o acolhimento da defesa, o cancelamento do Ato Declaratório nº 36, de 16/12/2002 e a manutenção da imunidade tributária da defendente.

Das razões de defesa contra os Autos de Infração

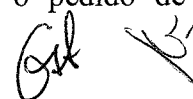
Processo 13884.005055/02-20

8.1. Além de reprisar razões de defesa apresentadas contra a suspensão da imunidade, acrescenta a impugnante os argumentos a seguir sintetizados.

8.2. Requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração de IRPJ, sob alegação de que, tendo sido constituída sob a forma de fundação, sem fins lucrativos, não pode ter tratamento fiscal de sociedade mercantil e empresarial, por gozar de imunidade tributária que lhe é constitucionalmente conferida.

8.3. Quanto ao Auto de CSL, também entende ser nulo, por se tratar de decorrência do lançamento de IRPJ, ainda pendente de apreciação, não estando a exigência revestida de certeza e liquidez.

8.4. Discorda do entendimento fiscal de que a impugnante não possui desde 01/01/95 o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, pois embora o pedido de



renovação do Certificado tenha sido indeferido, o Sr. Ministro da Previdência teria fixado os efeitos de sua decisão a partir de 11/01/99, data da publicação, conforme excerto que transcreve.

8.5. Reporta-se, também, a Parecer CJ 1.118/98 do Sr. Ministro Reinhold Stephanes, para corroborar seu entendimento de que *“a demora da administração não pode prejudicar o administrado, qualquer que seja a decisão – deferimento ou indeferimento”*, bem como a Resolução CNAS 38, de 22/05/95, com a qual manifesta concordância parcial.

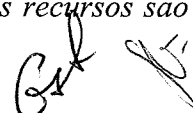
8.6. Aduz que, *“ tendo a Defendente requerido em 24/05/99 novo Certificado, que lhe foi concedido em 25/05/2000, esteve privada de tal Certificado, tão somente no período entre janeiro e maio de 1999”*.

8.7. Defende que a falta de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos não poderia constituir razão para exigibilidade de impostos e contribuições sociais e para a suspensão da imunidade tributária, em razão de ser portadora de Atestado de Registro no Conselho Nacional de Assistência Social - o que, pela redação primitiva do art. 55, I, da Lei 8.212/91, seria suficiente – e, também, porque observa os requisitos legais previstos no art. 14 do CTN, que são os necessários para usufruir da imunidade no entendimento do STF.

8.8. Sustenta a inaplicabilidade da Lei 9.732, de 1998, cujos efeitos entende terem sido suspensos pelo STF na ADIN 2028-5 DF, por restringir a imunidade tributária ao acrescentar requisitos ao elenco do art. 14 do CTN.

8.9. Relativamente a aluguel com cantinas e copiadoras no campus da universidade, informa que aluga espaços para tais atividades, estritamente vinculadas e complementares às atividades educacionais, direcionadas exclusivamente aos alunos e à própria defendente, e que os valores recebidos a título de aluguéis são integralmente utilizados em sua finalidade essencial, não podendo a fiscalização desconsiderá-los por entender que as receitas não estariam ao abrigo da imunidade.

8.10. Aludindo ao § 4º do art. 150 da CF e ao § 2º do art. 14 do CTN, discorre a respeito do patrimônio que entende ser tutelado pela imunidade constitucional, citando doutrina sobre a matéria, inclusive da lavra do subscritor da defesa, e julgados do STF sobre a matéria para concluir que *“é ilegítima a exigência de tributos em relação a receita de aluguéis, por tratar-se de bens que integram o patrimônio da Defendente e os recursos são*



aplicados integralmente no cumprimento de seus objetivos institucionais, no atendimento de atividades de assistência social.”

8.11. Tratando de Imposto de Renda sobre aplicações financeiras e prestação de serviços, argumenta que a Lei 9.532/97 pretendeu restringir a imunidade do art. 150, inciso VI, “c”, da CF, e alega que *“no caso da defendente a exigência é duplamente ilegítima; por estar amparada por medida judicial, e por estar embasada no art. 12 da Lei 9.532/97, que não pode ser aplicado, por estar suspenso em face de decisão do STF na ADIN 1802-DF, que possui efeitos “erga omnes”, juntamente com os artigos 13 e 14 da referida Lei”*.

8.12. Discorre a respeito de seu entendimento de que a multa aplicada de 75% tem efeito confiscatório, infringindo disposições constitucionais, matéria que entende não escapar à apreciação da autoridade administrativa.

8.13. Diverge da incidência da taxa SELIC, alegando não ter natureza de juros moratórios, mas remuneratórios, e ser contrária ao limite estabelecido pelo art. 192, § 3º, da CF e 161. § 1º, do CTN. Cita ementas de acórdãos sobre a matéria e requer a exclusão dos valores computados a esse título.”

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas julgou procedentes os lançamentos em decisão assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. O descumprimento de qualquer um dos requisitos do art. 14 do CTN é causa para a suspensão da imunidade.

REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. A atribuição de recursos, benefícios indiretos ou vantagens a dirigentes da entidade, a qualquer título, inclusive pelo exercício de cargo de direção na entidade mantida, caracteriza ofensa a requisitos para fruição da imunidade.

IMUNIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. VEDAÇÃO. Inadmissível a remuneração ou a atribuição de benefícios ou vantagens, a qualquer título, a dirigentes de entidade beneficiária de imunidade, sob pena de interpretação extensiva das normas que regulam a matéria – hipótese que é vedada até para os casos de suspensão ou exclusão de crédito tributário, outorga de isenção e dispensa de cumprimento de obrigação acessória, os quais, conforme art. 111 do CTN, reclamam interpretação literal, quanto

mais para os restritos casos de imunidade tributária, limitação constitucional ao poder de tributar e que merece tratamento especial na Lei maior.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – A apreciação de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário. **FUNDAMENTO LEGAL DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE** – Estando a suspensão da imunidade fundamentada primordialmente no art. 14 do CTN, não se justifica qualquer alegação a respeito de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de dispositivos legais supervenientes sobre a matéria.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: **CONSEQÜÊNCIA DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE** - Declarada a suspensão da imunidade pela autoridade competente, a instituição é inserta no universo das pessoas jurídicas sujeitas aos tributos e contribuições sociais, devendo o resultado do período ser submetido à incidência tributária. Demonstrada nos autos a apuração da base de cálculo pela sistemática do lucro real, da qual a interessada foi cientificada e recebeu cópia, não há que se cogitar de nulidade a autuação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - Em se tratando de exigência reflexa de contribuição que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: **MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO**. As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias. Não cabe à Administração Tributária perquirir sobre o impacto da exigência no patrimônio do sujeito passivo.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - Nos termos da legislação em vigor, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.



Inconformada, a entidade recorre a este Conselho . Inicialmente, sob os títulos “O Ato Cancelatório e a Ilegitimidade da Aplicação Retroativa da Lei” e “Da Violação do Art. 146 do CTN”, discorre suas razões alegando, em síntese:

- A Recorrente foi cientificada do Ato Declaratório de Suspensão da Imunidade em 20/12/2002, porém a fiscalização pretende dar aplicação retroativa da lei, para efeito do ato cancelatório, pois cancelou o benefício para os exercícios de 1997 e 1998, com base no art. 32 da Lei 9.430/96. Observa que todo o período fiscalizado foi objeto de verificação anterior por parte da fiscalização da Receita Federal, que considerou absolutamente em ordem a situação fiscal da entidade, inclusive informa isto ao Poder Judiciário, conforme documento constante dos autos
- Não pode uma norma inferior dar aplicação retroativa a lei, em desobediência à Constituição Federal.
- Pelo princípio da irretroatividade, os poderes tributantes não podem criar uma nova lei para atingir o direito adquirido do cidadão (aquela situação jurídica interada, atual e definitiva no patrimônio do contribuinte, como ocorre com a Recorrente).
- A teor do art. 146 do CTN, toda vez que ocorrer modificação do critério de valorização jurídica, sua validade somente pode ocorrer para fatos futuros, ocorridos posteriormente à sua introdução. As fiscalizações anteriores reconheceram a regularidade da entidade, para fins filantrópicos, não podendo portanto, o Ato Declaratório ter aplicação retroativa, em desrespeito à Constituição, e à própria lei, e com violação ao art. 146 do CTN.

Na seqüência, e ao longo de cerca de 90 páginas, reedita as razões declinadas em primeira instância, desenvolvendo longa argumentação sob os títulos “A Entidade Mantenedora e a Entidade Mantida”, “Não Remuneração dos Membros da Diretoria da Fundação”, “A Remuneração de Professores e o Exercício de Funções de Reitor, Vice-Reitor e Pró-Reitor”, “Trabalho em Regime de Dedicação Exclusiva”, “Os Veículos de Propriedade da Fundação e as Despesas de Combustível” “As Despesas de Restaurantes”, “O Aluguel com Cantinas e Copiadoras no Campus da Universidade”, “ A Exegese do § 4º do Art. 150 da CF, em Relação a Imunidade”, “A Jurisprudência do STF”, “A Incidência de Imposto de Renda Sobre Aplicações Financeiras e Prestação de Serviços”, “A Alegada Falta de

Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos”, “Imunidades Tributárias”, “A Interpretação Ampla da Imunidade”, “O Conceito de Assistência Social e Beneficência”, “A Suspensão dos Efeitos da Lei Ordinária 9.732 de 11/12/98 Pelo STF, na ADIN 2028-5-DF, por Pretender Restringir a Imunidade Tributária”, “Considerações sobre a Entidade Recorrente-Fundação sem Fins Lucrativos”, “A Exigência do Imposto de Renda é Injustificada”, “A Exigência de Contribuição Social sobre o Lucro- Tributação Reflexa”, “A Evolução Patrimonial da Fundação Valeparaibana de Ensino”, “ O Patrimônio da Fundação que Será Revertido para a Sociedade”, “Do Efeito Confisco Produzido pela Penalidade Proposta”, “Da Illegitimidade da Incidência da Taxa Selic sobre o Pretenso Crédito Tributário”, “Quanto aos Juros” , “O Dever do Julgador Administrativo de Obediência À Constituição”.

É o relatório.

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e teve seguimento por ter sido feito arrolamento de bens. Dele conheço.

Examina-se, antes, a exigência relativa ao IRPJ.

O Termo de Constatação Fiscal faz referência a violações ao CTN e à Lei 9.532/97, como descumprimento dos requisitos para a imunidade. Tais se traduziriam em: (a) ter remunerado dirigentes; (b) ter-lhes distribuído lucros mediante atribuição de vantagem extra, denominada "Dedicação Exclusiva", e vantagem indireta mediante a disponibilização dos veículos e das correspondentes despesas, bem como pago despesas de restaurante, contratação de parentes; (c) não ter recolhido a COFINS; (d) adoção de critérios contábeis que dificultam a análise de conta bancária e lançamentos feitos em conta de lucros acumulados originados de cálculos que estão fora de uma base firme e segura.

Para que se possa decidir sobre o auto de infração, é questão prejudicial a discussão sobre a suspensão da imunidade. E essa discussão, numa esfera de jurisdição limitada, como é a esfera administrativa, possui um marco divisor no tempo, que é a Lei nº 9.532, de dezembro de 1997. Isso porque ao julgador administrativo não é dado negar aplicação a lei vigente.

Sobre o tema, assim tenho me manifestado:

"A possibilidade de os órgãos administrativos apreciarem questões relativas à inconstitucionalidade de leis tem sido uma das questões mais controversas, quer na doutrina, quer na jurisprudência. Assim nos extremos, encontram-se, de um lado, uma corrente a entender que ao Poder Executivo cumpre apenas aplicar a lei de ofício, e do outro, uma corrente que entende que os órgãos julgadores administrativos exercem uma função jurisdicional atípica, devendo deixar de aplicar qualquer preceito que contrarie a Constituição. A posição deste Conselho situava-se em posição intermediária.

O entendimento dominante neste Órgão tem sido de que, desde que houvesse reconhecimento pelo STF da inconstitucionalidade, ainda que em recurso extraordinário, poderia o Colegiado deixar de aplicar a lei. Nesse sentido pronunciou-se reiteradamente a antiga Consultoria Geral da República (Parecer 261-T, de 01.09.53, Carlos Medeiros Silva; Parecer L-018, de 1.08.74,



Luiz Rafael Mayer; Parecer P-3, de 14.04.83, Paulo Cesar Cataldo; Parecer C-15, de 13.12.60, L.C. de Miranda Lima) e, também, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CFR 439/96). E

Em que pesem as respeitáveis manifestações em sentido diverso, entendo que quem melhor abordou o questão foi o Prof. Hugo de Brito Machado¹, que assim se expressou:

“Na verdade, a autoridade administrativa não deve aplicar uma lei inconstitucional. Ocorre que a verdadeira questão não reside em saber se uma autoridade administrativa pode recusar aplicação a uma lei inconstitucional, mas em saber se ela tem competência para dizer se uma lei é inconstitucional.

A competência para dizer da conformidade da lei com a Constituição, ou resulta expressamente indicada na própria Constituição, ou encarta-se no princípio da atividade jurisdicional. Em qualquer caso, pressupõe a possibilidade de uniformização das decisões, de sorte que uma lei não venha ser considerada inconstitucional, em algum caso, e considerada constitucional, em outros, sem que exista a possibilidade de superação dessas diferenças de entendimento, lesivas ao princípio da isonomia.

Nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de lei. Assim já é possível afirmar-se que no desempenho de atividades substancialmente administrativas o exame da inconstitucionalidade é inadmissível. Resta, assim, saber se tal exame é possível nas situações em que a autoridade da Administração desempenha atividade substancialmente jurisdicional, como, por exemplo, quando aprecia uma questão fiscal.

.....
Quando os órgãos do Contencioso Administrativo Fiscal julgam as questões entre o contribuinte e a Fazenda Pública praticam atividade substancialmente jurisdicional, desempenhada, aliás, em processo de certo modo idêntico àquele no qual se desenvolve a atividade peculiar, própria do Poder Judiciário. Poder-se-ia, assim, admitir, em tais situações, o exame de arguições de inconstitucionalidade pela autoridade administrativa. A competência da autoridade administrativa resultaria implícita na competência para o desempenho da atividade jurisdicional, Isto, porém, é inteiramente inaceitável, porque enseja situações verdadeiramente absurdas, posto que o controle da atividade administrativa pelo Judiciário não pode ser provocado pela própria Administração.

Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar na prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização.

Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria Administração. O contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tornar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha a ser, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o “guardião da Constituição”.

É certo que também uma decisão de um órgão do Poder Judiciário, dando pela inconstitucionalidade de uma lei, poderá tornar-se definitiva sem que tenha sido a questão nela abordada levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Isto, porém, pode acontecer eventualmente, como resultado da falta de iniciativa de alguém, que deixou de interpor o recurso cabível, mas não em virtude de ausência de mecanismo no sistema jurídico, para viabilizar aquela apreciação.

¹ Pesquisas Tributárias- Nova série-5 – Ed. Revista dos Tribunais- 1999



Diversamente, uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isso deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal.

É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. É sabido também que ao Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante o controle da constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior.

A solução mais consentânea com o jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional, ou, mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é ou não inconstitucional.

Tal conclusão, que aparentemente contraria o princípio da supremacia constitucional, na verdade o realiza melhor que a solução oposta, na medida em que preserva a unidade do sistema jurídico, que é o objetivo maior daquele princípio.

Poder-se-ia sustentar, *de lege ferenda*, a solução de permitir o ingresso da Administração em Juízo, para suscitar a invalidade de suas próprias decisões. Com isto estaria removido o obstáculo por nós apontado.

.....
Nos casos em que esteja superada a questão de se saber se a lei é inconstitucional, porque a inconstitucionalidade já tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, aí sim, tem pertinência a tese segundo a qual a autoridade administrativa deve recusar aplicação à lei inconstitucional.

.....
É importante, repita-se, a distinção que existe entre: a) aplicar uma lei que, embora reputada inconstitucional pela autoridade administrativa, não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF; b) aplicar uma lei que já teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF em sede de controle difuso, mas ainda o Senado Federal não suspendeu sua vigência; e, finalmente, c) aplicar uma lei cuja inconstitucionalidade já foi declarada pelo STF em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já foi suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva do STF em sede de controle difuso.

Na hipótese *a*, a autoridade administrativa tem o *dever* de aplicar a lei, e não responde por nenhum dano daí decorrente.

Na hipótese *b*, a autoridade administrativa *pode* aplicar a lei, e não pode ser responsabilizada por qualquer dano daí decorrente.

Na hipótese *c*, a autoridade administrativa não pode aplicar a lei, e se o faz, responde pelo dano porventura daí decorrente.

Nas hipóteses *a* e *b*, é razoável entender-se que o Estado responde pelo dano, se a lei vier a ser declarada inconstitucional e extirpada do ordenamento jurídico. Na hipótese *c*, além da responsabilidade pessoal da autoridade, é inegável a responsabilidade, também, do Estado....."

Há, entretanto, um aspecto relevante a ser abordado, que se refere à "suspensão da vigência" dos seguintes dispositivos da Lei 9.532/97: art. 12, § 1º, alínea *f* do § 2º e § 3º; *caput* do art. 13, e art. 14 (ADI 1.802-3 DF, julgamento em 27/08/98, ementa publicada no DJU de 13/02/2004)

Dispõe a Lei 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 em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

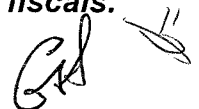
§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 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;
- 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 ao incremento de seu ativo imobilizado.

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendário em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.



Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996.

A primeira questão a ser analisada é o alcance da suspensão da eficácia do art. 14 da Lei 9.532. Essa questão foi analisada pelo ilustre Conselheiro Luiz Martins Valero, no voto condutor do Acórdão 107-07.340, de 15 de outubro de 2003, como a seguir:

“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)

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.** (negritos não constantes do voto transcrito).

Nessa ótica brilhantemente defendida pelo ilustre Conselheiro Valero, passo a analisar a situação concreta em face das normas do Código Tributário Nacional.

Sobre a imunidade em comento, dispõe o CTN:

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

(...)

IV – cobrar impostos sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

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

(...)

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 título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

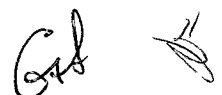
§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 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.”

Como se vê, a restrição à remuneração à diretoria não constava do CTN, cuja redação, antes da alteração promovida pela Lei Complementar 104/2001, vedava a distribuição de *qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado*.

A segunda motivação indicada para suspensão da imunidade foi ter distribuído lucros mediante atribuição, aos diretores, de vantagem extra, denominada “Dedicação Exclusiva”, e vantagem indireta mediante a disponibilização dos veículos e das correspondentes despesas, bem como ter pago despesas de restaurante e outras vantagens extras, representadas pela contratação de parentes.

A gratificação a título de “Dedicação Exclusiva” não pode ser caracterizada como “vantagem extra” e “distribuição de parcela do patrimônio ou



renda". Tal gratificação está prevista no plano de carreira para o corpo docente, que estabelece, para todos os professores em regime de dedicação exclusiva, uma gratificação de 55% sobre o vencimento relativo a quarenta horas semanais. Esse mesmo plano de carreira estabelece gratificações para os portadores de titulação acadêmica de 50%, 25% ou 12%, conforme se trate de doutorado, mestrado ou especialização. Essas gratificações, que são pagas a todos os professores que nelas se enquadrem, são semelhantes às concedidas pelas universidades públicas federais, conforme § 1º do art. 1º da Lei 8.243/91. verbis:

Art. 1º. (...)

§ 1º O vencimento a que fizer jus o docente integrante da Carreira do Magistério Superior será acrescido dos seguintes percentuais, incidentes sobre os valores de vencimentos constantes da tabela anexa, e conforme nela especificado:

a) quanto à titulação:

1. Cinquenta por cento, no caso de possuir o título de Doutor ou de Livre-Docente;

2. Vinte e cinco por cento, no de grau de Mestre;

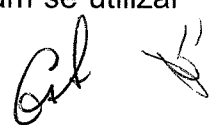
3. Doze por cento, no de certificado de especialização;

b) de cinquenta e cinco por cento incidente sobre o vencimento relativo ao regime de quarenta horas semanais no caso de regime de dedicação exclusiva."

Não é razoável considerar que a atribuição de tais gratificações, legalmente admitidas para o magistério superior público federal, caracterizem "distribuição de parcela do patrimônio ou renda" das entidades privadas de ensino superior.

Assim, não há qualquer distorção na remuneração recebida pelo reitor, pró-reitores, vice-reitor e diretores, referidos pela fiscalização. Está ela de acordo com o plano da carreira de magistério da entidade (fl. 1019/1037). Por outro lado, a observação de que os seis maiores salários pertencem aos ocupantes dos cargos de direção da Fundação e da Universidade, por si só, não é suficiente para caracterizar a vedada distribuição. É a retribuição a que fazem jus, de acordo com o plano de cargos da instituição, pelo atendimento das condições nele previstas.

A disponibilização, aos dirigentes, de veículos e das correspondentes despesas também não representam distribuição de patrimônio do patrimônio ou renda. No serviço público, também, os órgãos possuem veículos para uso, em serviço, de seus principais dirigentes. Portanto, se a Fundação tem veículos no seu patrimônio, é razoável que seus dirigentes deles possam se utilizar em serviço.



As demais “vantagens indiretas” apontadas pela fiscalização para descaracterizar a imunidade correspondem a seis notas fiscais emitidas entre 15/12/96 e 09/01/97, cinco delas referentes a despesas de refeição e uma a despesa de taxi, e totalizam R\$ 183,00. A própria insignificância de valor já é suficiente para afastar qualquer acusação de distribuição de patrimônio ou renda, a dar lugar à suspensão da imunidade.

A contratação de parentes não possui nenhuma vedação, a menos que a fiscalização prove tratar-se de situação simulada a fim de encobrir distribuição de resultados, o que não foi aventado nos autos.

Como terceira motivação para a cassação, alega a fiscalização a falta de recolhimento da COFINS, do imposto de renda na fonte sobre aplicações financeiras e “tributação sobre receitas não enquadradas como atividades próprias”. Não consta, no CTN, descumprimento de obrigação tributária principal como justificativa para suspensão da imunidade.

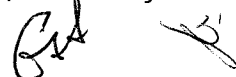
Quanto aos aspectos contábeis, embora a fiscalização tenha acusado a instituição de adoção de critérios contábeis que dificultam a análise de conta bancária e lançamentos feitos em conta de lucros acumulados originados de cálculos que estão fora de uma base firme e segura, não demonstrou, ela, que a Fundação não mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (até porque fez o lançamento com base no lucro real).

Portanto, consideradas apenas as normas do CTN, não pode prevalecer a suspensão da imunidade relativa ao imposto de renda .

Há, todavia, quem entenda que o alcance da suspensão da eficácia do artigo 14 da Lei 9.532/97 não se refere à adoção do procedimento nele previsto, mas em aplicar o procedimento nos casos de descumprimento dos requisitos para a imunidade acrescentados pela mesma lei e suspensos pelo STF.

Passo a analisar a suspensão da imunidade à luz da Lei 9.532/97, partindo dessa perspectiva, ou seja, da impossibilidade de utilizar o procedimento de suspensão da imunidade apenas em casos de infrações aos artigos 12, § 1º, alínea f do § 2º e § 3º, e 13 *caput*.

Analisando as acusações da fiscalização (ter remunerado dirigentes; ter-lhes distribuído lucros mediante atribuição de vantagem extra, denominada “Dedicação Exclusiva”, e vantagem indireta mediante a disponibilização



dos veículos e das correspondentes despesas, bem como pago despesas de restaurante, contratação de parentes; não ter recolhido a COFINS, o IRRF e o imposto de renda sobre receitas de atividades não enquadradas como próprias; adoção de critérios contábeis que dificultam a análise de conta bancária e lançamentos feitos em conta de lucros acumulados originados de cálculos que estão fora de uma base firme e segura), vê-se que, apenas duas delas não estão enquadradas nas já previstas no CTN (e, portanto, já analisadas acima) e poderiam se enquadrar como infrações à Lei 9.532/97, motivadoras de suspensão, quais sejam:

- Ter remunerado dirigentes: *“Art. 12, §, a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;”*
- Não ter recolhido a COFINS, o IRRF e o IR sobre atividades não próprias: *“Art. 13. (...)praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, (...)”*

O não recolhimento dos tributos não pode dar causa à suspensão da imunidade, eis que representa descumprimento de dispositivo da legislação tributária, requisito previsto no art. 13, *caput*, da Lei 9.532/97, cuja eficácia encontra-se suspensa pela cautelar concedida no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.802/DF.

Passo a analisar a remuneração de dirigentes

Inicialmente, não comungo com decisão de primeira instância quando registra que a interpretação extensiva das normas que regulam a imunidade, sendo vedada até para os casos de suspensão ou exclusão de crédito tributário, outorga de isenção e dispensa de cumprimento de obrigações acessórias, conforme art. 111 do CTN, que exigem interpretação literal, com mais razão o é para os restritos casos de admissibilidade de imunidade tributária - limitação constitucional ao poder de tributar e que merece tratamento especial da Lei maior.

Primeiro porque, de acordo com a mais abalizada doutrina, a técnica de interpretação de regras de imunidade é diferente daquela de regras de isenção. Diferentemente da isenção, em se tratando de imunidade, o benefício outorgado pela Constituição independe da vontade do Estado. A exegese dos dispositivos, portanto, deve afastar as tentações do poder tributante de alcançar campo protegido pela vontade suprema da Constituição. Joaquim de Almeida



Batista, em excelente artigo em publicação eletrônica², assim pondera: “ *Toda norma imunizante alberga o princípio a ser preservado. Por isto mesmo é que está na Constituição. É a relevância do princípio que justifica seja a norma elevada ao plano Constitucional. E não se justifica, por isto mesmo, qualquer interpretação amesquinhadora do princípio fundamental albergado pela norma imunizante.*”

Depois porque, mesmo no caso de isenção, em que pese o registro no CTN quanto à “interpretação literal”, o que realmente é vedada é a interpretação extensiva.

Não há discordância quanto ao fato de que a isenção, benefício outorgado por lei infraconstitucional, deve ser ter interpretação restritiva. Há, porém, que se precisar o significado da exegese restritiva, para o quê vale trazer a lume a lição sempre invocada de Carlos Maximiliano:

“ Hoje as palavras *extensiva* e *restritiva*, ou, melhor dizendo, *estrita*, não mais indicam o critério fundamental da exegese, nem se referem a *processos* aconselháveis para descobrir o sentido e o alcance de um preceito; exprimem o *efeito* conseguido, o *resultado* a que chegará o investigador empenhado em atingir o conteúdo verdadeiro e integral da norma.

(.....)A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir; as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põe em realce p dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o *fim* colimado, os valores jurídico-sociais que lhe presidiam à elaboração e lhe condicionara a aplicabilidade.

O texto oferece ao observador só uma *diretiva* geral; explícita ou implicitamente se reporta a fatos, definições e medidas que o juiz deve adaptar à *espécie* trazida a exame: é o caso da interpretação *extensiva*, consistente em pôr em realce regras e princípios não expressos, porém contidos implicitamente nas palavras do Código. A pesquisa do sentido não constitui o objetivo único do hermeneuta; é antes o pressuposto de mais ampla atividade. Nas palavras não está a lei e, sim, o arcabouço que envolve o espírito, o princípio nuclear, todo o conteúdo da norma. O legislador declara apenas um caso especial; porém a idéia básica deve ser aplicada na íntegra, em todas as hipóteses que na mesma cabem. Para alcançar este objetivo, dilata-se o sentido ordinário dos termos adotados pelo legislador; (.....)

A exegese *extensiva*, com extrair do texto mais do que as palavras parecem indicar, e a *estrita*, com atingir o contrário, *menos* do que a letra à primeira vista traduz: baseiam-se, uma e outra,

² 2003/0410- www.fiscosoft.com.br

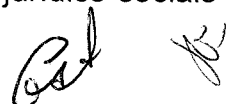
em princípios definitivamente triunfantes, proclamadores da supremacia do espírito sobre o invólucro verbal das normas (.....)

As duas expressões – interpretação *extensiva* e *restritiva* deixam na penumbra, indistintas, imprecisas, mais idéias do que a linguagem faz presumir; tomadas na acepção literal, conduzem a freqüentes erros. Nenhuma norma oferece fronteiras tão nítidas que eliminem a dificuldade em verificar se se deve passar além ou ficar aquém do que as palavras parecem indicar. Demais não se trata de acrescentar alguma coisa, e, sim, de atribuir à letra o significado *que lhe compete*: mais amplo aqui, estrito acolá. A interpretação *extensiva* não faz avançar as raias do preceito; ao contrário, como a aparência verbal leva ao recuo, a exegese impele os limites de regra até seu verdadeiro posto. Semelhante advertência, *mutatis mutandis*, terá cabimento a respeito da interpretação *restritiva*: não reduz o campo da norma, determina-lhe as fronteiras *exatas*; não conclui *de mais*, nem *de menos* do que o texto exprime, interpretado à luz das idéias modernas sobre Hermenêutica. Rigorosamente, portanto, a exegese *restritiva* corresponde, na atualidade, à que outrora se denominava *declarativa estrita*; apenas *declara* o sentido *verdadeiro* e o alcance *exato*; evita a dilatação, porém não suprime coisa alguma. **Abstém-se, entretanto de exigir um sentido literal : a precisão reclamada consegue-se com o auxílio dos elementos lógicos, tomados em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram para elaborar a regra positiva**” (negritos acrescentados)

De acordo com o Art. 12, § 2º, a) da Lei nº 9.532/97, para fazer jus ao benefício, é vedado à instituição remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

Discordo do argumento da Recorrente no sentido de ser preciso distinguir os cargos e funções de direção da Fundação, que não podem ser remunerados, daqueles exercidos na direção da Univap. A Universidade do Vale do Paraíba não tem personalidade jurídica, integrando a Fundação, essa sim, com personalidade jurídica. Logo, os cargos de direção da Univap, embora restritos a um setor da Fundação (dentro da Fundação, dirigem a Universidade), são cargos de direção da Fundação.

A norma admite mais de uma interpretação, devendo ser buscado “o espírito” que norteou a edição da lei. E ainda que se a interpretasse restritivamente, isso não corresponde a dar à norma sentido *literal*. Como visto acima na lição de Carlos Maximiliano, na interpretação restritiva não se reduz o campo da norma, mas delimitam-se-lhe as exatas fronteiras, o que se consegue com o auxílio dos elementos lógicos, tomados em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram para elaborar a regra positiva.



A norma que veda *remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados* “ é, a toda evidência, uma norma anti-abuso, e deve ser interpretada com cautela. Na realidade, a lei buscou evitar a distribuição do patrimônio ou da renda da entidade aos seus instituidores (sócios), travestida em benefícios e na remuneração por valores incompatíveis com o mercado. E esses aspectos devem ser analisados caso a caso.

No caso, não se identificam essas distribuições veladas. Os “dirigentes” (reitor, sub-reitor e pró-reitores) nenhuma vantagem recebem por sua função. Fazem parte do corpo docente da universidade, sendo remunerados de acordo com o plano da carreira de magistério da entidade, em iguais condições com os demais professores que não exercem cargos de direção. São remunerados na qualidade de professores, e não de dirigentes. Apenas são dispensados da atividade de docência enquanto estiverem exercendo as atividades *não remuneradas* de reitor, vice-reitor ou pró-reitor. E essa dispensa não constitui nenhuma vantagem excepcional, sendo comum nas universidades públicas.

Portanto, não restaram configuradas as condições para suspensão da imunidade, nem sob a ótica da Lei 9.532/97.

Por outro lado, ainda que houvesse sido superada a questão prejudicial de suspensão da imunidade, a própria apuração da base de cálculo seria questionável.

A fiscalização apurou o imposto segundo o lucro real anual.

Para os períodos-base em questão, vigorava a Lei 9.430/96, segundo a qual: (a) 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 (art. 1º); (b) a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado segundo base de cálculo estimada, mediante a aplicação de percentuais fixados na lei, sobre a receita bruta auferida mensalmente (art. 2º); (c) as pessoas jurídicas obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real e que tiverem optado por fazê-lo a cada mês com base na estimativa deverão, anualmente, apurar o lucro real em 31 de dezembro, apurando o saldo do imposto a pagar ou a compensar (art.2º, §§ 3º e 4º); para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, a adoção da forma de pagamento do imposto pelo lucro real trimestral, ou a opção pela forma de

Gal

pagamento mensal sobre bases estimadas será irretratável para todo o ano-calendário (art. 3º).

Portanto, o período-base 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 na estimativa. De acordo com a lei, a opção é do sujeito passivo, não havendo previsão para que a fiscalização a exerça.

A opção do contribuinte se caracteriza pelo pagamento espontâneo do tributo, calculado com base da estimativa, relativo ao mês de janeiro, ou com o balancete de suspensão/redução. Não tendo ocorrido nenhum desses fatos, não houve a opção pelo pagamento por estimativa, e o lançamento deveria ter sido feito pelo lucro real trimestral. É verdade que a Recorrente não teve oportunidade de optar pelo regime especial de pagamento mensal por estimativa, com apuração do lucro real anual, por se considerar imune. Mas, não havendo previsão legal para que a fiscalização exercesse a opção em substituição ao sujeito passivo, só poderia fazê-lo demonstrando que o critério escolhido lhe era favorável.

Lembro que essas considerações são feitas a título de reforço, eis que, no presente caso, não superada a prejudicial de suspensão de imunidade, não prevalece o lançamento.

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo sido lançada como decorrente do IRPJ, segue a mesa sorte do principal.

Pelas razões declinadas, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 12 de agosto de 2004


SANDRA MARIA FARONI

