



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15586.720337/2014-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.092 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de dezembro de 2021  
**Recorrente** SOC EDUC DO ESP SANTO UNIDADE DE V VELHA ENSINO SUPERIOR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO E IMUNIDADE. ADE. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. LIDE NÃO INSTAURADA. PRECLUSÃO.

No caso, a contribuinte apresentou impugnação intempestiva ao Ato Declaratório Executivo que veiculou os atos administrativos de suspensão da imunidade e da isenção.

Desta forma, não se instaurou a lide em relação a tais matérias.

Na impugnação aos autos de infração, a contribuinte pretendeu rediscutir as razões que levaram à suspensão da imunidade e da isenção, mas tais matérias encontravam-se preclusas.

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

Ano-calendário: 2010

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO. ADI 1802.

A inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1802 impede a suspensão da imunidade tributária nas hipóteses previstas no "caput" do art. 13, da Lei nº 9.532/1997, por estabelecerem sanções pelo descumprimento da legislação tributária que não estão relacionadas à norma de imunidade prevista no texto constitucional. O art. 32, da Lei nº 9.430/1995 permanece incólume e pode ser aplicado nos casos em que ficar verificada a fraude à norma de imunidade, nos termos do art. 14, do Código Tributário Nacional e dos dispositivos não afetados pela declaração de inconstitucionalidade na ADI 1802.

**LUCRO REAL. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. ADIÇÕES.**

Despesas dedutíveis do lucro tributável são aquelas necessárias à realização da atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora. Integra o conceito de dispêndio necessário somente aquele cuja finalidade seja a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida pela atividade da empresa. Identificadas na escrituração contábil despesas consideradas

indedutíveis na determinação do lucro real, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

#### AUTOS DE INFRAÇÃO DECORRENTES.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento a outros tributos, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a nulidade da decisão recorrida; vencido o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto (relator). Por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade do ADE e, no mérito, conhecer em parte do recurso para, na parte em que conhecida, negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos Andre Soares Nogueira, Andre Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## Relatório

Trata-se o presente processo administrativo de autos de infração para constituição de crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativos ao ano-calendário de 2010, acrescidos de multa de ofício na proporção de 75% e consectários legais, em decorrência da suspensão da imunidade e isenção da ora Recorrente no referido ano-calendário.

O Ato Declaratório Executivo DRF/VIT/ES no 93, de 3/11/2014 (DOU 6/11/2014 e 7/11/2014), objetivou:

a) suspender a imunidade tributária de que trata a alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal da pessoa jurídica SOCIEDADE EDUCACIONAL DO ESPÍRITO SANTO UNIDADE DE VILA VELHA ENSINO SUPERIOR – SEDES/UVV-ES – CNPJ n.º 27.067.651/0001-55, relativamente ao ano-calendário 2010, por inobservância ao disposto nas alíneas “a”, “b” e “d” do § 2º do art. 12, e no parágrafo único do art. 13, todos da Lei no 9.532 de 10/12/1997; e

b) suspender as isenções tributárias de que tratam o §7º do art. 195 da Constituição Federal, e o art. 8º da Lei no 11.096, de 13/1/2005, da pessoa jurídica SOCIEDADE EDUCACIONAL DO ESPÍRITO SANTO UNIDADE DE VILA VELHA ENSINO SUPERIOR – SEDES/UVV-ES – CNPJ n.º 27.067.651/0001-55, relativamente ao ano-calendário 2010, por deixar de cumprir os requisitos previstos no art. 14 §1º da Lei no 5.172, de 25/10/1966, ao disposto nas alíneas “a”, “b” e “d” do §2º do art. 12, e no parágrafo único do art. 13, todos da Lei no 9.532, de 10/12/1997, e no §10 do art. 32 da Lei 9.430, de 27/12/1996.

Os Autos de Infração (fls. 3.694 a 3.719) decorreram da suspensão da imunidade e da isenção do sujeito passivo, no ano-calendário 2010, e constituíram créditos tributários correspondentes:

a) ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no ano-calendário 2010, no valor original de R\$ 975.909,73, acrescido de multa de ofício de 75,00% e juros moratórios;

b) à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ano-calendário 2010, no valor original de R\$ 363.505,20, acrescida de multa de ofício de 75,00% e juros moratórios;

c) à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ano-calendário 2010, no valor original de R\$ 2.388.054,59, acrescida de multa de ofício de 75,00% e juros moratórios; e

d) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, ano-calendário 2010, no valor original de R\$ 156.348,18, acrescida de multa de ofício de 75,00% e juros moratórios.

O crédito tributário apurado neste processo administrativo-fiscal, com juros moratórios atualizados até o mês de dezembro do ano de 2014, corresponde ao montante de R\$ 8.417.272,06 (oito milhões quatrocentos e dezessete mil duzentos e setenta e dois reais e seis centavos).

O ADE DRF/VIT/ES no 93, de 2014, foi expedido no uso da competência prevista no art. 302, inciso VII, da Portaria MF no 203, de 14 de maio de 2012, considerando o disposto no art. 32 caput e §3º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, lastreado no Parecer SEORT/DRF/VIT/ES n.º 1660/2014 (fls. 3.431 a 3.447).

O procedimento de auditoria-fiscal que resultou na expedição do ADE DRF/VIT/ES no 93, de 2014, foi instaurado com base no Mandado de Procedimento Fiscal –

Fiscalização no 07.2.01.00-2013-00020-9, tendo sido lavrada a Notificação Fiscal (fls. 3.224 a 3.276), instaurada a lide com a apresentação da Defesa Administrativa (fls. 3.280 a 3.392), juntada de Informação Fiscal (fls. 3.401 a 3.405) e, finalmente, emitido o Parecer SEORT/DRF/VIT/ES n.º 1660/2014 (fls. 3.431 a 3.447), o qual foi acatado pelo Despacho Decisório exarado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Vitória-ES Substituto (fl. 3.449), por meio do qual se resolveu suspender a imunidade e as isenções tributárias da SOCIEDADE EDUCACIONAL DO ESPÍRITO SANTO UNIDADE DE VILA VELHA ENSINO SUPERIOR – SEDES/UVV-ES, no ano-calendário 2010, nos termos do art. 32 da Lei nº 9.430/1996, por ter considerado descumpridas as condições e os requisitos impostos pela legislação para o gozo dos benefícios fiscais, previstos no art. 12 e 15 da Lei n.º 9.532, de 1997, e no art. 14 da Lei n.º 5.172, de 1966, determinando a expedição do Ato Declaratório Suspensivo de Imunidade e Isenção.

O Despacho Decisório que resolveu suspender a imunidade e as isenções tributárias da SEDES/UVV-ES, justificando a expedição do ADE DRF/VIT/ES no 93, de 2014, acolheu os fundamentos contidos no Parecer SEORT/DRF/VIT/ES n.º 1660/2014 (fls. 3.431 a 3.447).

Os Autos de Infração (fls. 3.694 a 3.719) e o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 3.635 a 3.690) informam que o lançamento tributário foi efetuado em decorrência da suspensão da imunidade e das isenções.

A Autoridade Tributária procedeu à apuração dos tributos a partir da escrituração contábil da SEDES/UVV-ES, tendo sido adotada a forma de tributação pelo lucro real trimestral. Afirma a Autoridade Fiscal que, no decorrer do procedimento fiscal, foram identificadas na escrituração contábil do sujeito passivo despesas que, conforme legislação vigente, são consideradas indedutíveis na determinação do lucro real e, por este motivo, foram adicionadas ao lucro líquido dos períodos de apuração para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Constatou-se que algumas despesas não foram aplicadas no desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade, outras não foram comprovadas com documentação hábil e idônea e outras foram pagas pela impugnante, mas resultaram em benefício de outras pessoas jurídicas, sendo reputadas não necessárias à atividade da entidade e, portanto, consideradas indedutíveis na determinação do lucro real.

Foram glosadas despesas especificadas no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 3.635 a 3.690) relativas, em síntese, a: aluguel e condomínio de imóvel; diárias, viagens e estadias; transferências de recursos a terceiros (Diretório Central de Estudantes “Prof. Aly da Silva”; Sociedade Educacional Capixaba; Policlínica de Referência); construção de galpão no “Centro Comunitário Vista da Penha”; aquisição de veículo para sorteio; conservação e reparos no Hospital Estadual de Atenção Clínica do Espírito Santo; seguro patrimonial; campanhas sociais; manutenção de obras, reformas e processo seletivo de estudantes.

Não foi apurada na escrituração contábil qualquer exclusão para fins de apuração da base de cálculo do lucro real, chegando-se à determinação do lucro real trimestral, conforme demonstrado a seguir:

Figura – Demonstrativo de Apuração do Lucro Real Trimestral.

| <b>DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL – ENCERRADO EM 31/03/2010</b>         |                      |
|---------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Lucro Líquido Antes do IRPJ                                         | 2.255.774,31         |
| Adições:                                                            |                      |
| Despesas Operacionais Não Dedutíveis                                | 358.999,17           |
| Exclusões:                                                          | 0,00                 |
| Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos de Apuração Anteriores | 0,00                 |
| <b>Lucro Real do Trimestre</b>                                      | <b>2.614.773,48</b>  |
| <b>DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL – ENCERRADO EM 30/06/2010</b>         |                      |
| Prejuízo Antes do IRPJ                                              | -1.061.986,66        |
| Adições:                                                            |                      |
| Despesas Operacionais Não Dedutíveis                                | 171.113,63           |
| Exclusões:                                                          | 0,00                 |
| Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos de Apuração Anteriores | 0,00                 |
| <b>Prejuízo Fiscal do Trimestre</b>                                 | <b>-890.873,03</b>   |
| <b>DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL – ENCERRADO EM 30/09/2010</b>         |                      |
| Lucro Líquido Antes do IRPJ                                         | 1.863.252,18         |
| Adições:                                                            |                      |
| Despesas Operacionais Não Dedutíveis                                | 171.280,93           |
| Exclusões:                                                          | 0,00                 |
| Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos de Apuração Anteriores | -610.359,93          |
| <b>Lucro Real do Trimestre</b>                                      | <b>1.424.173,18</b>  |
| <b>DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL – ENCERRADO EM 31/12/2010</b>         |                      |
| Prejuízo Antes do IRPJ                                              | -2.974.073,51        |
| Adições:                                                            |                      |
| Despesas Operacionais Não Dedutíveis                                | 274.435,14           |
| Exclusões:                                                          | 0,00                 |
| Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos de Apuração Anteriores | 0,00                 |
| <b>Prejuízo Fiscal do Trimestre</b>                                 | <b>-2.699.638,37</b> |

A alíquota do IRPJ utilizada foi 15,00%, aplicada sobre o lucro real, sendo devido um adicional de 10,00% sobre a parcela do lucro real que excedeu o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, conforme dispõem os arts. 541 e 542 do Decreto no 3.000, de 26/3/1999, que regulamenta a tributação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

Os valores apurados do IRPJ devido para os quatro trimestres do ano- calendário 2010 foram os seguintes:

| Período de Apuração     | Lucro Real/Prejuízo Fiscal Apurado | Imposto – 15% sobre o Lucro Real | Adicional (10% sobre o que exceder R\$ 60.000,00 do Lucro Real) | Total do IRPJ Devido |
|-------------------------|------------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------|
| 01/01/2010 a 31/03/2010 | 2.614.773,48                       | 392.216,02                       | 255.477,35                                                      | 647.693,37           |
| 01/04/2010 a 30/06/2010 | -890.873,03                        | 0,00                             | 0,00                                                            | 0,00                 |
| 01/07/2010 a 30/09/2010 | 1.424.173,18                       | 213.625,99                       | 136.417,32                                                      | 350.043,30           |
| 01/10/2010 a 31/12/2010 | -2.699.638,37                      | 0,00                             | 0,00                                                            | 0,00                 |

Após a dedução do IRRF incidente sobre aplicações financeiras, os valores do IRPJ a pagar apurados resultaram nos seguintes montantes:

| Período de Apuração     | IRPJ Devido | Valor descontado de IRRF sobre Aplic Financeira | IRPJ a Pagar |
|-------------------------|-------------|-------------------------------------------------|--------------|
| 01/01/2010 a 31/03/2010 | 647.693,37  | -331,03                                         | 647.362,34   |
| 01/04/2010 a 30/06/2010 | 0,00        | 0,00                                            | 0,00         |
| 01/07/2010 a 30/09/2010 | 350.043,30  | -21.495,91                                      | 328.547,39   |
| 01/10/2010 a 31/12/2010 | 0,00        | 0,00                                            | 0,00         |

Relata ainda a Autoridade Tributária que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi determinada pelo lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL, consubstanciando o denominado “resultado ajustado”.

As despesas indedutíveis apuradas para o cálculo do IRPJ também são indedutíveis para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme disposto no art. 13 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, e no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30/11/1964.

Figura – Demonstrativo de Base de Cálculo da CSLL.

| <b>DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL – PERÍODO DE APURAÇÃO</b><br><b>01/01/2010 A 31/03/2010</b> |                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| Lucro Líquido Antes do IRPJ                                                                            | 2.255.774,31        |
| Adições:                                                                                               |                     |
| Despesas Operacionais Não Dedutíveis                                                                   | 358.999,17          |
| Exclusões:                                                                                             | 0,00                |
| Compensação da Base de Cálculo Negativa de Períodos de Apuração Anteriores                             | 0,00                |
| <b>Base de Cálculo da CSLL no Trimestre</b>                                                            | <b>2.614.773,48</b> |

| <b>DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL – PERÍODO DE APURAÇÃO</b><br><b>01/04/2010 A 30/06/2010</b> |                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Prejuízo Antes do IRPJ                                                                                 | -1.061.986,66      |
| Adições:                                                                                               |                    |
| Despesas Operacionais Não Dedutíveis                                                                   | 171.113,63         |
| Exclusões:                                                                                             | 0,00               |
| Compensação da Base de Cálculo Negativa de Períodos de Apuração Anteriores                             | 0,00               |
| <b>Base de Cálculo Negativa da CSLL no Trimestre</b>                                                   | <b>-890.873,03</b> |

| <b>DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL – PERÍODO DE APURAÇÃO</b><br><b>01/07/2010 A 30/09/2010</b> |                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| Lucro Líquido Antes do IRPJ                                                                            | 1.863.252,18        |
| Adições:                                                                                               |                     |
| Despesas Operacionais Não Dedutíveis                                                                   | 171.280,93          |
| Exclusões:                                                                                             | 0,00                |
| Compensação da Base de Cálculo Negativa de Períodos de Apuração Anteriores                             | -610.359,93         |
| <b>Base de Cálculo da CSLL no Trimestre</b>                                                            | <b>1.424.173,18</b> |

| <b>DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL – PERÍODO DE APURAÇÃO</b><br><b>01/10/2010 A 31/12/2010</b> |                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Prejuízo Antes do IRPJ                                                                                 | -2.974.073,51        |
| Adições:                                                                                               |                      |
| Despesas Operacionais Não Dedutíveis                                                                   | 274.435,14           |
| Exclusões:                                                                                             | 0,00                 |
| Compensação da Base de Cálculo Negativa de Períodos de Apuração Anteriores                             | 0,00                 |
| <b>Base de Cálculo da CSLL no Trimestre</b>                                                            | <b>-2.699.638,37</b> |

A CSLL, então, foi apurada mediante a aplicação da alíquota de 9,00% sobre a base de cálculo levantada, conforme disposto no art. 17 da Lei no 11.727, de 23/6/2008, resultando nos seguintes valores lançados:

| Período de Apuração     | Base de cálculo apurada | Valor da CSLL a Pagar (9% da Base de Cálculo) |
|-------------------------|-------------------------|-----------------------------------------------|
| 01/01/2010 a 31/03/2010 | 2.614.773,48            | 235.329,61                                    |
| 01/04/2010 a 30/06/2010 | -890.873,03             | 0,00                                          |
| 01/07/2010 a 30/09/2010 | 1.424.173,18            | 128.175,59                                    |
| 01/10/2010 a 31/12/2010 | -2.699.638,37           | 0,00                                          |

Também foi apurada insuficiência de recolhimento da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

O sujeito passivo, tendo em vista o disposto na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, arts. 10, inciso XIV, e 15, inciso V, possuindo como atividade a prestação de serviços de ensino superior, e tendo perdido o benefício da isenção das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, encontra-se submetido ao regime cumulativo dessas contribuições às alíquotas de 0,65% e 3,00% respectivamente, com base no faturamento, que corresponde à receita bruta auferida pela pessoa jurídica (arts. 1º, 2º e 8º, inciso I, da Lei nº 9.715, de 25/11/1998, e arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998).

Com base na escrituração contábil da entidade, mediante análise das contas contábeis integrantes do grupo de receitas, foi apurada a receita bruta, cujos valores mensais estão demonstrados a seguir:

| Mês/Ano      | Mensalidades         | Receitas F.I.E.S    | Mensalidades Pós-Graduação | Restituição de Mensalidades | Mensalidades Fac. Guaçuá | Mensalidades Fac. Vitória | Receitas de Secretaria | Total da receita Bruta |
|--------------|----------------------|---------------------|----------------------------|-----------------------------|--------------------------|---------------------------|------------------------|------------------------|
| Jan/2010     | 4.971.905,21         | 473.130,00          | 120.827,12                 | -38.773,80                  | 62.618,40                | 2.324,12                  | 10.010,14              | 5.604.241,19           |
| Fev/2010     | 6.832.036,51         | 0,00                | 133.302,14                 | -34.297,23                  | 59.514,39                | 234,00                    | 11.269,12              | 6.802.008,93           |
| Mar/2010     | 7.896.387,05         | 307.795,00          | 204.149,17                 | -29.695,17                  | 76.100,72                | 1.793,87                  | 6.772,97               | 8.254.263,61           |
| Abr/2010     | 5.001.152,10         | 902.494,87          | 141.581,30                 | -2.604,00                   | 49.104,83                | 2.073,00                  | 12.494,41              | 6.106.286,51           |
| Mai/2010     | 5.466.169,31         | 582.500,00          | 168.744,99                 | -77.415,91                  | 69.706,25                | 2.676,26                  | 13.877,47              | 6.228.258,37           |
| Jun/2010     | 5.337.875,13         | 475.003,00          | 144.484,02                 | -507.463,89                 | 48.808,29                | 1.839,28                  | 23.438,58              | 5.523.984,41           |
| Jul/2010     | 6.357.616,62         | 427.214,00          | 157.083,00                 | -168.214,29                 | 98.580,79                | 792,29                    | 25.555,61              | 6.898.628,02           |
| Ago/2010     | 8.198.358,55         | 0,00                | 177.436,83                 | -175.404,22                 | 76.576,74                | 379,00                    | 12.531,00              | 8.289.677,90           |
| Sep/2010     | 4.839.048,58         | 719.352,34          | 138.696,28                 | -128.256,48                 | 33.441,76                | 241,51                    | 9.631,10               | 5.612.755,09           |
| Out/2010     | 4.915.017,39         | 939.860,50          | 130.794,23                 | -79.207,95                  | 64.690,67                | 330,51                    | 14.019,40              | 5.985.500,95           |
| Nov/2010     | 4.851.771,07         | 1.282.268,95        | 17.741,88                  | -35.577,71                  | 56.198,06                | 241,51                    | 65.933,84              | 6.239.578,00           |
| Dez/2010     | 6.372.897,94         | 1.537.032,25        | 133.676,06                 | -87.015,71                  | 78.842,18                | 247,50                    | 21.665,44              | 8.057.346,26           |
| <b>Total</b> | <b>70.632.815,46</b> | <b>7.646.670,91</b> | <b>1.668.487,42</b>        | <b>-1.380.918,38</b>        | <b>774.363,86</b>        | <b>13.176,85</b>          | <b>227.199,06</b>      | <b>79.601.819,24</b>   |

Tendo sido apurada a receita bruta mensal, os valores devidos das Contribuições para o PIS/PASEP foram as seguintes:



| Mês/Ano      | Receita Bruta Apurada | Valor da contribuição para o PIS apurada (0,65% da Receita Bruta Apurada) |
|--------------|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| Jan/2010     | 5.604.241,19          | 36.427,57                                                                 |
| Fev/2010     | 6.802.068,93          | 44.213,45                                                                 |
| Mar/2010     | 8.254.283,61          | 53.652,84                                                                 |
| Abr/2010     | 6.106.296,51          | 39.690,93                                                                 |
| Mai/2010     | 6.228.258,37          | 40.483,68                                                                 |
| Jun/2010     | 5.523.984,41          | 35.905,90                                                                 |
| Jul/2010     | 6.898.628,02          | 44.841,08                                                                 |
| Ago/2010     | 8.289.877,90          | 53.884,21                                                                 |
| Set/2010     | 5.612.755,09          | 36.482,91                                                                 |
| Out/2010     | 5.985.500,95          | 38.905,76                                                                 |
| Nov/2010     | 6.238.578,00          | 40.550,76                                                                 |
| Dez/2010     | 8.057.346,26          | 52.372,75                                                                 |
| <b>Total</b> | <b>79.601.819,24</b>  | <b>517.411,84</b>                                                         |

Foram deduzidos dos valores apurados de Contribuições para o PIS/PASEP os valores declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) a título de Contribuições para o PIS/PASEP que incidiram sobre folha de pagamento. Após a dedução, os valores de contribuições para o PIS/PASEP lançados resultaram nos valores a seguir:

| Mês/Ano      | Valor da contribuição para o PIS apurada (0,65% da Receita Bruta Apurada) | Valor do PIS declarado em DCTF | Valor do PIS a Pagar |
|--------------|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------|
| Jan/2010     | 36.427,57                                                                 | 33.926,94                      | 2.500,63             |
| Fev/2010     | 44.213,45                                                                 | 26.885,00                      | 17.328,45            |
| Mar/2010     | 53.652,84                                                                 | 28.031,57                      | 25.621,27            |
| Abr/2010     | 39.690,93                                                                 | 28.302,69                      | 11.388,24            |
| Mai/2010     | 40.483,68                                                                 | 31.114,88                      | 9.368,80             |
| Jun/2010     | 35.905,90                                                                 | 31.322,43                      | 4.583,47             |
| Jul/2010     | 44.841,08                                                                 | 29.527,50                      | 15.313,58            |
| Ago/2010     | 53.884,21                                                                 | 29.489,82                      | 24.394,39            |
| Set/2010     | 36.482,91                                                                 | 30.050,60                      | 6.432,31             |
| Out/2010     | 38.905,76                                                                 | 31.185,45                      | 7.720,31             |
| Nov/2010     | 40.550,76                                                                 | 30.120,74                      | 10.430,02            |
| Dez/2010     | 52.372,75                                                                 | 31.106,04                      | 21.266,71            |
| <b>Total</b> | <b>517.411,84</b>                                                         | <b>361.063,66</b>              | <b>156.348,18</b>    |

Foram identificados, ainda, insuficiência de recolhimentos para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, não tendo sido constatado valores declarados de COFINS em DCTF, resultando nos valores lançados a seguir demonstrados:

| Mês/Ano  | Receita Bruta Apurada | Valor da Cofins apurada (3% da Receita Bruta Apurada) |
|----------|-----------------------|-------------------------------------------------------|
| Jan/2010 | 5.604.241,19          | 168.127,24                                            |
| Fev/2010 | 6.802.068,93          | 204.062,07                                            |
| Mar/2010 | 8.254.283,61          | 247.628,51                                            |
| Abr/2010 | 6.106.296,51          | 183.188,90                                            |
| Mai/2010 | 6.228.258,37          | 186.847,75                                            |
| Jun/2010 | 5.523.984,41          | 165.719,53                                            |
| Jul/2010 | 6.898.628,02          | 206.958,84                                            |
| Ago/2010 | 8.289.877,90          | 248.696,34                                            |
| Set/2010 | 5.612.755,09          | 168.382,65                                            |
| Out/2010 | 5.985.500,95          | 179.565,03                                            |
| Nov/2010 | 6.238.578,00          | 187.157,34                                            |
| Dez/2010 | 8.057.346,26          | 241.720,39                                            |
| Total    | 79.601.819,24         | 2.388.054,59                                          |

Finalmente, foram imputadas a multa de ofício regular, no percentual de 75%, nos termos da Lei no 9.430, de 1996, art. 44, inciso I, e os juros de mora, nos termos da Lei no 9.430, de 1996, art. 61, §3º, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Demonstrativo consolidado do crédito tributário acostado às fls. 3.692. Acervo probatório anexado pela Autoridade Tributária às fls. 2 a 3.693.

Irresignado o sujeito passivo apresentou impugnação ao ADE DRF/VIT/ES no 93, de 2014, fls. 3.726 a 3.852, com quesitação para produção de prova pericial, fls. 3.853 a 3.858; acompanhada de acervo documental probatório, fls. 3.864 a 4.065; bem como impugnação aos Autos de Infração, fls. 4.069 a 4.257, também com quesitação para produção de prova pericial, fls. 4.258 a 4.262; e acompanhada de acervo documental probatório, fls. 4.282 a 4.485.

A impugnação ao ADE DRF/VIT/ES no 93, de 2014, apresenta preliminar de tempestividade, tendo em vista que o sujeito passivo afirma ter sido cientificado na data de 12/11/2014, não obstante o registro firmado na Unidade da RFB de controle e preparo do processo administrativo-fiscal, bem como os documentos que comprovam a ciência, indiquem que esta ocorrera na data de 10/11/2014, circunstância relevante e com potencial para afetar severamente a avaliação da tempestividade da impugnação.

No apelo impugnatório ao lançamento do crédito tributário – Autos de Infração (fls. 3.694 a 3.719) e o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 3.635 a 3.690) – o sujeito passivo, em síntese, alega que:

a) deve-se restabelecer a manutenção do regime de imunidade tributária, tendo em vista se tratar de instituição educacional sem finalidade lucrativa, pugnano pelo reconhecimento da inexistência de irregular distribuição de patrimônio ou renda, bem como reafirma que houve

aplicação integral dos recursos nos objetivos institucionais, além de que a escrituração de receitas e despesas foi realizada de modo regular. Aponta, também, ausência de razoabilidade e proporcionalidade nas conclusões da fiscalização que decretou as suspensões;

b) as acusações fiscais relativas a formação de grupo econômico de fato são improcedentes, não houve distribuição de patrimônio ou renda por meio de pagamento de empresas cujos sócios são ligados à impugnante e as remunerações de dirigentes e sócios por meio de pagamento de folha salarial foi regular;

c) Os dispêndios apontados pela Autoridade Tributária como fundamento para suspensão da imunidade do IRPJ e da isenção das contribuições, em favor de várias pessoas jurídicas (Policlínica de Referência UVV Ltda; Central do Futuro Profissional Ltda; MPV Consultoria e Sistemas Ltda; SOX Serviços Expressos de Informática Ltda; Associação de Ensino Integrado e Organizado Universitário “AEIOU”; Sociedade de Ensino Aplicação do Espírito Santo; Diretório Central de Estudantes Prof. Aly da Silva; Sociedade Educacional Capixaba; Gemini Construção Ltda), bem assim os pagamentos realizados com o imóvel utilizado pelo reitor da Universidade Vila Velha; as diárias e viagens de professores e alunos para participação em seminários e congressos; as “despesas diversas”, no valor de R\$ 2.080,88, sem comprovação; os gastos com “manutenção de obras e reformas”, R\$ 5.123,00; a aquisição do veículo para sorteio; os gastos com o processo seletivo; reparos no hospital público; seguro patrimonial e campanha “Outubro Rosa”, foram todos realizados em benefício da impugnante, atendendo aos interesses e necessidades institucionais, mediante aplicação do patrimônio nos objetivos sociais, não caracterizando distribuição irregular de patrimônio ou renda para os sócios ou dirigentes, devendo-se restabelecer a imunidade;

d) deve-se aplicar os princípios da proporcionalidade e razoabilidade no julgamento, tendo-se em conta que a impugnante é instituição educacional relevante no Estado no Espírito Santo e que as supostas irregularidades apontadas não se destacam diante de todo o faturamento regularmente escriturado e da quantidade de alunos e funcionários que dependem da atividade da impugnante;

e) inexistente fundamento para a suspensão da isenção fiscal instituída pela Lei no 11.096/2005, no âmbito do Programa Universidade para Todos (PROUNI), que deve ser objeto de interpretação literal da norma, por se tratar de isenção. Os requisitos desta isenção são autônomos em relação aos da imunidade e eventual desatendimento dos requisitos da imunidade não representa obrigatoriamente desatendimento dos requisitos da isenção do PROUNI. A Instrução Normativa RFB no 456/04 prescreveu hipótese de suspensão não constante na Lei no 11.096/2005 e na Lei no 11.128/2005, violando o princípio da legalidade (arts. 176 a 179 do CTN). Não foram verificadas as hipóteses legais de suspensão da isenção, relativas a ausência de segregação de receitas não isentas ou prática de crime contra a ordem tributária, ressaltando que as receitas da impugnante são integralmente decorrentes da atividade educacional e contempladas pela isenção.

Requer, assim, a procedência da impugnação para anular os autos de infração, tendo em conta a imunidade e as isenções fiscais do sujeito passivo indevidamente suspensas pelo ADE DRF/VIT/ES no 93, de 2014.

Quanto à glosa de despesas consideradas indedutíveis do lucro líquido para apuração do IRPJ, a impugnante defende-se afirmando que todas foram empregadas em seus

objetivos sociais, regularmente escrituradas e são necessárias à atividade da entidade, postulando a dedutibilidade, na hipótese de não ser restabelecida a imunidade e a isenção.

Afirma que os dispêndios com aluguel e condomínio do imóvel utilizado pelo reitor da Universidade Vila Velha (R\$ 16.200,00); as diárias, viagens e estadias de professores e alunos para participação em seminários e congressos (R\$ 283.589,97); as transferências de recursos a terceiros (Diretório Central de Estudantes Prof. Aly da Silva, R\$ 75.517,00; Sociedade Educacional Capixaba, R\$ 32.000,00; Policlínica de Referência UVV Ltda, R\$ 235.892,31); a construção de galpão no Centro Comunitário Vista da Penha (Gemini Construção Ltda, R\$ 200.000,00; Projeto do Movimento Comunitário, R\$ 25.000,00); a aquisição de veículo para sorteio entre os empregados (R\$ 31.574,00); a despesa com conservação e reparos no Hospital Estadual de Atenção Clínica do Espírito Santo (R\$ 35.000,00); o seguro patrimonial (R\$ 1.173,79); a locação de equipamentos para campanha social “Outubro Rosa” (Gallerani Jr. Marketing, Eventos e Equipamentos Ltda; R\$ 12.991,60); foram todos necessários à atividade da impugnante, encontravam-se devidamente escriturados e foram aplicados nas finalidades da instituição, justificando a dedução do lucro líquido para apuração do IRPJ.

Aduz que, quanto aos gastos com “manutenção de obras e reformas” (R\$ 5.123,00), “processo seletivo” (R\$ 18.686,42) e “despesas diversas” (R\$ 2.080,88), a ausência de nota fiscal não induz a presunção de que a impugnante não conservava em boa ordem seus documentos fiscais, sendo desproporcional e sem razoabilidade a conclusão da Autoridade Tributária, visto que as despesas encontravam-se escrituradas, justificando a dedução do lucro líquido para apuração do IRPJ.

Alega-se também que a multa de ofício aplicada é desproporcional, pois inexistente vinculação da conduta com a gravidade da sanção. Além disso, aponta ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa, bem como inexistência de dolo e violação ao princípio constitucional da vedação ao efeito de confisco das multas, apontando jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que entende corroborar seus argumentos.

Ao final, requer a realização de diligências para produção de prova pericial, anexando quesitação específica e indicando perito (fls. 4.258 a 4.262).

Ao julgar a impugnação da ora Recorrente, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador proferiu o acórdão 15-44.037 – 5ª Turma DRJ/SDR, no qual os julgadores acordaram, por unanimidade de votos, em não conhecer da impugnação ao Ato Declaratório Executivo DRF/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014, e julgar improcedente a impugnação aos Autos de Infração (fls. 3.694 a 3.719), mantendo o crédito tributário, acrescido de multa de ofício e juros moratórios.

Na ocasião do julgamento, apesar do longo arrazoado contrário à suspensão da imunidade e isenção apresentados pela ora Recorrente em sua impugnação aos autos de infração, a Turma Julgadora *a quo* entendeu por bem não conhecê-los, por considerar intempestiva a impugnação ao ato declaratório de suspensão da imunidade e isenção.

Na parte conhecida, a Turma Julgadora *a quo* decidiu:

manter as glosas das despesas diante da ausência de comprovação da necessidade das despesas, bem como da correlação dos dispêndios com a realização ou manutenção das atividades da ora Recorrente;

manter a multa de ofício na proporção de 75%, diante da sua previsão legal; e  
indeferir a produção de prova pericial, por entende-la prescindível.

Irresignada com o acórdão *a quo* a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, que:

o ato declaratório de exclusão decorre de procedimento declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1.802;

o seu direito de defesa foi cerceado pela DRJ, que não conheceu as razões e provas contrários à suspensão de imunidade e isenção trazidos na impugnação ao auto de infração;

a imunidade tributária deve ser mantida, tendo em vista que:

não procedeu à distribuição de patrimônio ou renda;

os seus recursos foram aplicados integralmente nos objetivos institucionais;

não há irregularidades na escrituração de suas receitas e despesas

a isenção decorrente da adesão ao PROUNI não se submete às mesmas regras e condições para manutenção da imunidade tributária;

as despesas glosadas foram empregadas em seus objetivos sociais, regularmente escrituradas e são necessárias à atividade da entidade, devendo ser restauradas as deduções; e, por fim,

a ilegalidade e inconstitucionalidade das multas de ofício aplicadas na proporção de 75%.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos para a sua admissibilidade.

Como se verifica, o recurso da Recorrente pode ser dividido em três partes: (i) preliminares de nulidade do ato declaratório de suspensão da imunidade e isenção e do acórdão *a*

quo; (ii) razões contrárias à suspensão da imunidade e isenção; e (iii) razões contrárias aos autos de infração.

Para melhor compreensão das razões de decidir que conduzem o presente voto, passo a analisar os argumentos da Recorrente isoladamente.

### PRELIMINARES

Preliminar de nulidade do ato declaratório de suspensão da imunidade e isenção

Alega a Recorrente que o ato declaratório de suspensão da imunidade e isenção é nulo, pois funda-se em procedimento declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI nº 1.802.

Aduz que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade formal da alínea “f” do §2º, do art. 12, *caput* do art. 13; e do art. 14, bem como a inconstitucionalidade formal e material do art. 12, §1º, todos da Lei nº 9.532/1997.

Ressalta que a declaração da inconstitucionalidade do art. 14, da referida Lei nº 9.532/1997 resulta na inaplicabilidade do art. 32, da Lei nº 9.430/1996.

*Permissa venia*, entendo não assistir razão à Recorrente.

É certo que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade formal da alínea “f” do §2º, do art. 12, *caput* do art. 13; e do art. 14, bem como a inconstitucionalidade formal e material do art. 12, §1º, todos da Lei nº 9.532/1997. Por outro lado, não é menos certo que os demais enunciados prescritivos da Lei nº 9.532/1997, especialmente as demais alíneas do §2º, do art. 12 e parágrafo único do art. 13 da referida lei não foram declarados inconstitucionais.

A razão está evidenciada na decisão que deferiu a parcialmente a cautelar pleiteada na referida ADI e que foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar parcialmente procedente a ação direta, com a declaração da inconstitucionalidade dos dispositivos referidos linhas acima. Veja-se:

(...) mas remete à lei ordinária “as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune”, votadas a obviar que “falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade”, em fraude à Constituição.

(...)

Já o §2º do mesmo art. 12 enumera regras de funcionamento, destinação de recursos e escrituração contábil, aparentemente válidas na medida em que adequadas a evitar a fraude às características constitucionais da definição legal das entidades não lucrativas beneficiárias da vedação constitucional.

De suas diversas alíneas, só uma parece desbordar do âmbito permitido na matéria à lei ordinária: (...)

“f) recolher tributos sobre os rendimentos por ela pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes”.

Pois bem, ao analisar o Parecer SEORT (fls. 3431 – 3448) que serviu de base para o Despacho Decisório (fls. 3449) e ato declaratório suspensivo da imunidade e isenção nº 93, de 03 de dezembro de 2014 (fls. 3450), verifica-se que a referida suspensão se deu por violação ao art. 14, I e II, do Código Tributário Nacional e alíneas “a”, “b” e “d”, do §2º, do art. 12, da Lei nº 9.532/1997, normas válidas do sistema do direito positivo brasileiro e que podem servir, portanto, como fundamento para suspensão da imunidade e isenção.

Neste sentido, é importante citar trecho da ementa do acórdão proferido na ocasião do julgamento da ADI 1802, que sintetiza o seguinte entendimento: “os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária”

Ademais disso, entendo que a declaração de inconstitucionalidade dos art. 13 e 14, da Lei nº 9.532/1997, não macula o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal para suspensão da imunidade e isenção.

Isso porque a fundamentação utilizada para a declaração da inconstitucionalidade destas normas foi a impossibilidade de se instrumentalizar a suspensão da imunidade tributária como sanção de ilícitos fiscais que não estão relacionados aos pressupostos do benefício constitucional, o que, como já se viu não é o caso das normas que serviram de fundamento para a suspensão da imunidade e isenção do ora Recorrente.

Em verdade, a declaração de inconstitucionalidade do art. 14 e do *caput* do art. 13 referem-se à suspensão da imunidade nas hipóteses enumeradas no *caput* do art. 13, quais sejam: praticar ou, por qualquer forma, contribuir 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.

Note-se que o próprio art. 32, da Lei nº 9.430/1996 não foi objeto de declaração de inconstitucionalidade, podendo ser aplicado como procedimento para suspensão da imunidade e isenção, que, aliás, possibilita o exercício do direito de defesa do contribuinte antes da expedição de ato declaratório suspensivo dos benefícios.

Dessa forma, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do procedimento e do ato de suspensão da imunidade e isenção.

#### Preliminar de nulidade do acórdão a quo

Alega, ainda, a nulidade do acórdão *a quo* por cerceamento do seu direito de defesa, tendo em vista que a DRJ não conheceu dos vários argumentos contrários à suspensão da imunidade e isenção apresentados na impugnação aos autos de infração que decorreram do ato declaratório suspensivo.

Entende que independentemente da tempestividade da impugnação relativa ao ato declaratório de suspensão é seu direito discutir a isenção ou imunidade, tendo em vista que os autos de infração foram lavrados como pressuposto de que a ora Recorrente não seria entidade imune ou isenta.

Dessa forma, pleiteia a anulação do Acórdão 15-44.037 – 5ª Turma da DRJ/SDR, com o retorno dos autos para novo julgamento da impugnação aos autos de infração.

Neste ponto, entendo que assiste razão à Recorrente, sendo manifesta a nulidade do acórdão recorrido por cerceamento ao seu direito de defesa.

Ora, só há que se falar na constituição do crédito tributário quando houver a incidência da norma jurídica tributária, que pressupõe o ato de aplicação a partir de uma norma jurídica geral e abstrata, com a verificação do fenômeno da subsunção do fato à norma e a constituição de uma norma individual e concreta.

Evidentemente, não há incidência se a competência da União está mutilada por norma de imunidade, que proíbe a instituição do tributo. Da mesma forma, não haverá constituição do crédito tributário quando a norma de isenção avançar contra um dos critérios da regra matriz de incidência, mutilando-o parcialmente.

Bem se vê que argumentos sobre a isenção e imunidade são inerentes ao exercício do direito de defesa da ora Recorrente, que tem o direito de vê-los conhecidos. Não é razoável deixar de conhecer destes argumentos, que poderiam ser os únicos argumentos de defesa da Recorrente.

Ademais disso, além de não conhecer as razões recursais, a Turma Julgadora *a quo* indeferiu a produção de prova pericial requerida pela Recorrente, sob o fundamento de que os quesitos formulados pela ora Recorrente extrapolariam o limite da lide, que - sempre segundo a DRJ – não teria sido instaurada no que diz respeito ao direito à imunidade ou isenção.

Dessa forma, devendo ser conhecidos todos os argumentos de defesa apresentados na impugnação aos autos de infração, o indeferimento da produção de prova pericial não poderia estar justificado na equivocada delimitação da lide. Dessa forma, entendo que o indeferimento da produção de prova pericial, da forma que está fundamentada, representa um prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

Dessa forma, entendo ser necessário o reconhecimento da nulidade de cerceamento de defesa que macula o Acórdão 15-44.037 – 5ª Turma da DRJ/SDR, determinando o retornos dos autos do presente processo para novo julgamento, com o devido enfrentamento das matérias de defesa apresentadas pela ora Recorrente em sua impugnação.

### CONHECIMENTO

Conforme ao que se depreende dos autos do presente processo administrativo, a impugnação ao ato declaratório de suspensão da imunidade ou isenção foi apresentada de forma intempestiva, razão pela qual os argumentos relativos às referidas suspensões não foram conhecidos pela DRJ.

Desse modo, vencido quanto à nulidade da decisão recorrida, entendo que não há como conhecer de parte do recurso, na qual a Recorrente pretende discutir o ato declaratório de suspensão da imunidade e isenção. Isso porque esta matéria foi considerada não impugnada pelo v. acórdão *a quo*.



Desse modo, inviável a sua análise por este Conselho, sob pena de supressão de instância e desrespeito aos limites da lide, tendo em vista que não foi instaurada a fase litigiosa do procedimento administrativo-fiscal quanto a esta matéria.

Assim, não devem ser conhecidas as alegações da Recorrente quanto à imunidade e isenção.

### MÉRITO

Da análise do recurso voluntário, verifica-se que o Recorrente não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa, bem como não apresenta qualquer documentação para sustentar os argumentos apresentados.

Dessa forma, é plenamente aplicável o art. 57, §3º, do RICARF, que assim dispõe:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

(...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF no 329, de 2017).

Assim, pelo bem da celeridade processual e nos termos do art. 57, §3º, do RICARF, peço venia para transcrever o voto do v. acórdão *a quo*.

Afirma o impugnante que todas as despesas glosadas foram empregadas em seus objetivos sociais, regularmente escrituradas e são necessárias à atividade da entidade, postulando o restabelecimento da dedutibilidade.

No decorrer do procedimento fiscal foram identificadas, na escrituração contábil, despesas que, segundo entendimento da Autoridade Tributária, são consideradas indedutíveis na determinação do lucro real e, por este motivo, deveriam ter sido adicionadas ao lucro líquido do período de apuração para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Sobre a dedutibilidade das despesas, assim dispõe o Regulamento do Imposto sobre a Renda das Pessoa Jurídicas (Decreto no 3.000, de 26/3/1999, arts. 299 e 300):

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei no 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Por outro lado, com relação às adições ao lucro líquido, assim dispõe o Decreto nº 3.000, de 26/3/199, art. 249:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Despesas dedutíveis do lucro tributável, pois, são aquelas despesas denominadas operacionais (não computados nos custos) que se revelam necessárias à realização da atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Integra o conceito de dispêndio necessário somente aquele cuja finalidade seja a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida pela atividade da empresa.

Revela notar que deve permear o conceito de despesa dedutível, para efeitos de tributação, a característica do dispêndio de ser usual ou normal e ter por finalidade a realização da atividade da pessoa jurídica.

Examinemos, então, à luz da legislação tributária, a dedutibilidade de cada uma das despesas glosadas e impugnadas:

a) despesas realizadas com o “aluguel” e “condomínio” de imóvel residencial utilizado pelo reitor da Universidade Vila Velha, no valor de R\$ 16.200,00 (conta contábil de despesa denominada “Aluguel e Condomínios”, código 2061).

Alega a Autoridade Tributária que a impugnante efetuou pagamento de despesa com contrato de locação de unidade imobiliária residencial celebrado entre o Sr. Manoel Ceciliano Salles de Almeida (reitor da impugnante) e o Sr. João Cassaro (proprietário do imóvel), no valor mensal de R\$ 2.700,00, totalizando R\$ 16.200,00, no ano-calendário 2010, e que não houve desconto destes valores em folha de pagamento, caracterizando aplicação de recursos em transação estranha aos objetivos sociais da instituição e, portanto, desnecessárias à

realização da atividade da entidade, justificando a indedutibilidade para fins de apuração do lucro tributável.

Contesta o impugnante alegando que os pagamentos em questão decorreram de obrigação contratual firmada em contrato de fiança assessorio ao contrato de locação apontado pela Autoridade Tributária e que o imóvel objeto da locação tinha serventia não somente ao reitor da Universidade Vila Velha (mantida pela impugnante), mas também para recepcionar professores, alunos e autoridades acadêmicas estrangeiras em razão de convênios celebrados, atestando que o dispêndio foi aplicado em finalidade institucional, sendo necessário à atividade da impugnante e justificando a sua dedutibilidade.

Acrescenta que o reitor residia em outro município distante do local de prestação dos serviços e que a dificuldade de deslocamento e idade avançada do profissional justificavam a necessidade da locação.

Afirma que desde julho de 2010 deixou a condição de fiadora.

Os objetivos da associação encontram-se definidos no art. 2º de seu Estatuto Social (fl. 266), textual:

Art. 2º - A Associação tem como objetivos:

a) Oferecer educação superior por meio dos cursos e programas: Sequenciais, de Graduação, de Pós-graduação e de Extensão e, ensino de 1º e 2º graus, para o desenvolvimento social, tecnológico, científico e cultural do Espírito Santo e em todo território Nacional, inclusive proporcionar assistência educacional a estudantes carentes de recursos que demonstrem aptidão.

b) Executar: serviços de radiodifusão sonora, serviços de repetição e retransmissão de TV, de caráter educacional e/ou comercial, em qualquer cidade do País, mediante concessão ou permissão do Governo Federal, obedecendo sempre, o espírito democrático da nacionalidade brasileira, podendo para tanto instalar e manter: I - emissora de radiodifusão sonora e de televisão; II - Centro de produção de áudio e vídeo, em discos ou fitas; III - estúdios de produção para artes cênicas, coreográficas e teatrais; IV - quaisquer outros meios de comunicação social, podendo, ainda, valer-se de oportuna instalação de um parque gráfico.

Nem a prestação de fiança, nem a locação de unidades imobiliárias residências, encontram-se compatíveis com os objetivos associativos declarados nos atos constitutivos da impugnante – oferecer educação superior por meio de cursos e programas e executar serviços de radiodifusão –, tampouco se identificam como transações ou operações, usuais ou normais, exigidas pela atividade associativa, revelando o acerto da glosa efetuada pela Autoridade Tributária.

O acervo probatório da impugnante não comprova a alegação de que o imóvel objeto da locação, cuja fiança foi suportada pela Associação, tenha sido utilizado por professores ou alunos de instituições educacionais em atendimento a convênio ou que tenha contribuído, sob qualquer forma, para a consecução dos objetivos associativos.

Além disso, a necessidade pessoal do reitor, determinada por circunstâncias de natureza individual, tais como as alegadas pela impugnante – local de residência e idade

avançada – não se confunde com a necessidade da associação para cumprimento de suas finalidades estatutárias, nem pode ser transferida para a Associação.

Não bastasse isso, tem-se por determinação estatutária que as rendas sociais devem ter aplicação determinada pelo Conselho Normativo, visando a consecução dos fins da associação, bem como que as rendas eventualmente produzidas pelas unidades mantidas pela Associação devem ser destinadas à formação de patrimônio e à melhoria das instalações gerais destas unidades (art. 28, Estatuto Social; fls. 289/291).

Como visto, os dispêndios apontados não se revelam necessários à realização ou manutenção das atividades da impugnante, nem têm por finalidade a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida em razão das atividades executadas pela Associação.

Mantida a glosa.

b) Diárias, viagens e estadias de professores e alunos para participação em seminários e congressos, no valor de R\$ 283.589,97 (conta contábil de despesa denominada “Diárias, Viagens e Estadias”, código 2111).

A imputação fiscal encontra-se fundamentada na alegação de que não houve a comprovação de que os valores deduzidos destinaram-se efetivamente ao custeio da participação de professores e alunos (graduação e especialização) em seminários, feiras, congressos e visitas técnicas, como alegado pelo impugnante.

A Autoridade Tributária aponta dispêndio paradigma, evidenciando a incompatibilidade das despesas com a motivação alegada pela impugnante, qual seja o pagamento no valor de R\$ 4.929,62 para a empresa Repsul Viagens e Turismo Ltda, em benefício do Sr. José Luiz Dantas (presidente da SEDES/UVV-ES) e da Sra Patrícia Peixoto (não identificada na folha de pagamento da entidade), supostamente vinculado a viagem ao exterior, com destino às cidades de Orlando e Miami nos Estados Unidos, cuja comprovação da motivação foi realizada apenas por meio de correspondência interna da entidade, mas sem qualquer outro elemento de prova expedido por terceiros que evidenciasse a efetiva participação em evento da natureza declarada (seminários, feiras, congressos e visitas técnicas).

No curso do procedimento de auditoria-fiscal foram solicitados comprovantes de participação nos eventos, para todos os gastos desta natureza, tendo o sujeito passivo alegado que não tinha por prática exigir inscrição e/ou certificado de participação dos professores em congresso, seminários e outros.

Em sua defesa a impugnante reitera a alegação de que as despesas são referentes a viagens para participação em seminários e congressos com visitas técnicas de professores e alunos, apontando como comprovação cópia de cheques e faturas apresentadas no curso da auditoria-fiscal, bem assim reiterando os termos das manifestações dirigidas à fiscalização nas datas de 5/8/2013 (fls. 475 a 476), 30/12/2013 (fls. 517 a 518) e 25/3/2014 (fls. 533 a 534).

As alegações apresentadas pela impugnante não se encontram amparadas por acervo probatório mínimo que possa corroborar a tese de que a finalidade dos gastos no montante de R\$ 283.589,97, contabilizados como “Diárias, Viagens e Estadias”, código 2111, tenha qualquer vinculação com transações ou operações, usuais ou normais, exigidas pela

atividade da impugnante. Cheques e faturas não são suficientes para atestar a natureza dos dispêndios como sendo participação em seminários, congressos ou visitas técnicas, compatíveis com as finalidades institucionais, de modo a assegurar adequação do dispêndio. Não se comprovou, portanto, que os dispêndios tivessem sido efetivados para a realização ou manutenção das atividades da impugnante.

Inexistindo comprovação de que se tratam de despesas necessárias, sob a ótica da legislação tributária federal, como antes assinalado, tem-se por indedutíveis, devendo-se manter a glosa realizada.

c) pagamentos para o Diretório Central de Estudantes Prof. Aly da Silva, CNPJ 31.481.039/0001-00, R\$ 75.517,00.

Aponta a Autoridade Tributária que foram constatados diversos pagamentos indicados como sendo destinados ao Diretório Central de Estudantes, mediante registros em diversas contas de despesas: serviços gráficos, locações, despesas conveniadas, diversas. No curso do procedimento o sujeito passivo inicialmente alegou que se tratava de repasse em razão de convênio e, posteriormente, alegou que se tratava de doação.

O Diretório Central de Estudantes foi intimado para comprovar a destinação dos recursos recebidos da instituição, tendo informado pelo então presidente da entidade estudantil que não havia recebido o livro/registro contábil da administração anterior, deixando de apresentar os extratos bancários sob alegação de que a instituição financeira havia solicitado prazo de 3(três) meses para fornecê-los.

Considerou-se, então, não comprovada a destinação desses recursos.

Em sua defesa a impugnante alega que os pagamentos foram realizados a título de repasse de valores correspondentes à emissão de carteiras de estudantes em razão de convênio celebrado entre a Sociedade Educacional do Espírito Santo Unidade de Vila Velha Ensino Superior – SEDES/UVV-ES e o Diretório Central de Estudantes Prof. Aly da Silva.

Afirma, então, que os valores despendidos, em razão do convênio celebrado, atenderam às finalidades de promoção da educação, corroborando a aplicação do patrimônio em seus objetivos institucionais uma vez que foram beneficiados os alunos da instituição e amplificado o bem-estar da estrutura acadêmica, defendendo que se trata de despesa necessária à atividade da instituição.

Sem razão a impugnante.

Primeiro, não há sequer a comprovação do efetivo recebimento pelo Diretório Central de Estudantes dos valores em questão, visto que a entidade estudantil, não obstante intimada pela Autoridade Tributária, não conseguiu demonstrar o recebimento destes valores. Não há, pois, elemento inequívoco de prova que vincule os pagamentos ao Diretório Central dos Estudantes, tampouco vinculação a título de repasse em razão de elaboração de carteira de identidade estudantil.

Segundo, a Carteira de Identificação Estudantil (CIE) é instrumento que assegura aos estudantes o acesso a eventos culturais, educativos, esportivos, de lazer e de entretenimento,

em todo o território nacional, mediante pagamento da metade do preço do ingresso efetivamente cobrado do público em geral, cuja emissão compete às entidades de representação estudantil elencadas na Lei no 12.933, de 26/12/2013. Não se trata, pois, de obrigação da impugnante.

Entendo, assim, que eventual transferência de responsabilidade pela emissão do documento, firmada por meio de convênio, como alegado, não conformaria o suposto dispêndio como aplicação de patrimônio nos objetivos institucionais da impugnante ou cumprimento de suas finalidade de promoção da educação e, menos ainda, como necessários à realização ou manutenção das atividades do sujeito passivo.

Não obstante, como já assinalado, não há nenhuma comprovação de que os dispêndios tenham tido tal destinação ou destinatários, como consignado pela Autoridade Tributária.

Sem comprovação da destinação, impertinente a postulação de enquadramento dos dispêndios apontados como despesas necessárias para a realização ou manutenção das atividades da impugnante, ou com finalidade dirigida para a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida em razão das atividades executadas pela Associação.

Mantida a glosa.

d) pagamentos para a Sociedade Educacional Capixaba, CNPJ no 28.414.555/0001-07, no valor de R\$ 32.000,00 (conta contábil de despesa denominada “Locações”, código 4378).

Afirma a Autoridade Tributária que na escrituração contábil do sujeito passivo foi identificado pagamento, por meio do cheque no 277935, em 31/03/2010, no valor de R\$ 32.000,00, lançado na conta de despesa “Locações”, tendo sido apresentada pela SEDES/UVV-ES, em resposta à intimação, recibo emitido pela Sociedade Educacional Capixaba, CNPJ no 28.414.555/0001-07, fazendo referência a pagamento de convênio de utilização de laboratórios, espaço físico para práticas desportivas, auditório e espaço para divulgação.

A SEDES/UVV-ES foi intimada a apresentar cópia do contrato celebrado com esta pessoa jurídica e em resposta datada de 25/03/2014 informou que se tratava pagamento único, sem continuidade dos serviços, não tendo sido celebrado contrato.

Concluiu a fiscalização, para efeito do lançamento tributário, que não ficou comprovado que o recurso foi aplicado no desenvolvimento dos objetivos sociais da instituição, revelando-se despesa indedutível.

Em sua defesa a impugnante alega que os valores foram pagos para utilização de espaço físico para práticas desportivas, utilização de auditório e espaço para divulgação, buscando cumprir sua finalidade institucional de promoção da educação para o desenvolvimento social, tecnológico, científico e cultural do Estado do Espírito Santo.

Afirma que a inexistência de instrumento de contrato não descaracteriza o acordo realizado, que pode ser comprovado pelo pagamento do serviço. Alega ainda que, no caso, o pagamento foi único, em razão da utilização da quadra, tendo-se praticado preço normal de mercado.

Acosta Notas Fiscais (DOC 15, fls. 4.431 a 4.434) dos serviços de construção da ampliação do Ginásio de Esportes do Centro Universitário de Vila Velha (ginásio da impugnante), procurando demonstrar que no período a impugnante encontrava-se sem espaço físico para a prática esportiva e institucional, necessitando efetuar a locação do referido espaço.

Não há comprovação da alegada destinação e finalidade dos recursos. Apenas as Notas Fiscais apresentadas não se prestam para comprovar a natureza do dispêndio dirigido para a Sociedade Educacional Capixaba, CNPJ no 28.414.555/0001-07.

O instrumento contratual, não obstante dispensável sob o aspecto da relação obrigacional de natureza civil eventualmente firmada entre o impugnante e o outro contratante, revelaria, se existente, importante elemento de prova que poderia robustecer os argumentos apresentados.

Sem comprovação da destinação, impertinente a postulação de enquadramento dos dispêndios apontados como despesas necessárias para a realização ou manutenção das atividades da impugnante, ou com finalidade dirigida para a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida em razão das atividades executadas pela Associação.

Mantida a glosa.

e) pagamentos em benefício da Policlínica de Referência UVV Ltda, R\$ 235.892,31.

Alega a Autoridade Tributária que alguns pagamentos efetuados pela SEDES/UVV-ES representaram custos ou despesas da Policlínica de Referência UVV Ltda (POLICLÍNICA), sem, no entanto, ter havido restituição destes valores ao sujeito passivo.

Em atendimento a termo de intimação fiscal, decorrente de diligência determinada pelo MPF no 07.2.01.00-2014-00193-4, a POLICLÍNICA apresentou cópia de seus atos sociais e foi verificado que o Sr. José Luiz Dantas da Silva e a Sra Adriana Dantas da Silva Siviero são sócios desta empresa. Essas pessoas são também sócias da SEDES/UVV-ES.

Consta da consolidação do contrato social como objetivo social da Policlínica a prestação de serviços médicos, fonoaudiólogos, fisioterápicos, psicológicos, nutricionais e de enfermagem.

A Policlínica informou que sua relação com a SEDES/UVV-ES se deu com a celebração de convênio de ensino, cuja cópia foi apresentada para a fiscalização, e que recebeu por cessão um espaço físico e, em contrapartida, permitiu que os alunos da referida instituição fizessem estágios, aulas práticas e laboratoriais na POLICLÍNICA.

Aduz a Autoridade Tributária que dentre os objetivos sociais já citados, não há qualquer menção de que a POLICLÍNICA possua atividade de ensino. Em consulta ao site do Ministério da Saúde, no item CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde) foi verificado que a POLICLÍNICA não atua na área de educação.

A POLICLÍNICA foi intimada a apresentar a relação dos profissionais que atenderam a demanda da SEDES/UVV-ES decorrente deste convênio e nada respondeu a respeito.

O imóvel onde funciona a POLICLÍNICA encontra-se no mesmo espaço físico onde está domiciliada a SEDES/UVV-ES (Prédio Biopráticas), sendo dividido apenas por um portão de acesso. A diligenciada informou que o imóvel onde está instalada a POLICLÍNICA foi objeto de cessão por termo de convênio. Informou, também, que os equipamentos existentes nas instalações da POLICLÍNICA foram cedidos em comodato pela SEDES/UVV-ES.

Conclui, então, a Autoridade Tributária, que a POLICLÍNICA exerce suas atividades utilizando o imóvel e os equipamentos de propriedade da SEDES/UVV-ES sem pagar qualquer quantia por isso, justificando tal situação no convênio de ensino formalizado entre as partes.

A Autoridade Fiscal ressalta que a POLICLÍNICA presta serviços à comunidade em geral, por meio de seu quadro funcional, e é remunerada por isso, e, ainda, usufrui do imóvel e dos equipamentos cedidos pela SEDES/UVV-ES sem nenhum custo, tendo obtido receita bruta de prestação de serviços (conforme escrituração contábil) no ano de 2010 no montante de R\$ 417.206,73.

Ainda conforme consulta aos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, relata a auditoria-fiscal que a Policlínica é empresa com finalidade lucrativa, tendo optado pelo lucro presumido no ano-calendário 2010.

Diante desse quadro fático, a Autoridade Tributária constatou que pagamentos efetuados pela SEDES/UVV-ES correspondem, em verdade, a custos ou despesas da POLICLÍNICA, conforme detalhado a seguir:

1) contrato de locação de serviços de vigilância, custeados pelo sujeito passivo, celebrado com a empresa SALVADOR CAMERAS, contemplando o prédio da Policlínica como um dos locais que são beneficiados por este serviço, correspondendo a R\$ 740,00 o valor mensal da locação cabível ao prédio da Policlínica. Além deste, um segundo contrato, celebrado com a citada pessoa jurídica (SALVADOR CAMERAS), referente a locação de equipamentos de vigilância, onde a Policlínica também é beneficiada por este serviço (R\$ 120,00 por mês);

2) pagamento de IPTU do prédio onde funciona a Policlínica, R\$ 3.424,37, em 25/08/2010, efetivado pelo sujeito passivo;

3) contrato de prestação de serviços de limpeza e conservação com a empresa NCF Serviços Ltda, CNPJ 03.884.538/0001-02, contemplando como local de prestação de serviços o prédio da Policlínica, indicando que os serviços de limpeza e conservação do prédio da Policlínica são custeados também pela sujeito passivo e sem ônus para a Policlínica.

Foram identificados diversos lançamentos na conta de despesa de locações, código 4378, referente a pagamentos direcionados a empresa Luis Antônio Salvador – ME (Salvador Câmeras) em decorrência de locação de serviços e de equipamentos de vigilância, totalizando o montante de R\$ 124.277,00 (fl. 3.677). Destes valores, considerando o contrato celebrado, R\$ 740,00 mensais pela locação dos serviços de vigilância e R\$ 120,00 mensais pela locação dos equipamentos de vigilância beneficiaram terceiros (no caso, a Policlínica de Referência UVV Ltda) e não o sujeito passivo, evidenciando a indedutibilidade do montante de R\$ 10.320,00 (R\$ 740,00x12 + R\$ 120,00x12).



Quanto aos dispêndios com serviços higiene e limpeza, código 4625, referente a pagamentos em favor da empresa NCF Serviços Ltda, por serviços de limpeza e conservação, foram desembolsados R\$ 1.029.961,92 no ano-calendário 2010, sendo que em favor da Policlínica de Referência UVV Ltda o gasto correspondeu a R\$ 222.147,94 (fl. 3.679).

Além desses valores, foi identificado pagamento de IPTU do prédio onde funciona a Policlínica, lançado na conta “despesas diversas”, código 2121, no montante de R\$ 3.424,37.

Os três valores somados correspondem ao valor glosado de R\$ 235.892,31. Em sua defesa o sujeito passivo alega que:

a) em relação à cessão de espaço físico, não seria o fato da POLICLÍNICA não ter em sua constituição social a finalidade de préstimo de serviços educacionais que pura e simplesmente desqualificaria o convênio firmado, que interessa ao sujeito passivo na condição de representante e mantenedor da Universidade Vila Velha, uma vez que nos laboratórios da POLICLÍNICA seriam realizadas aulas práticas dos cursos ligados à área de biomédica, transcrevendo trecho da cláusula segunda do mencionado convênio em reforço ao seu argumento;

CLAUSULA 2o - Os alunos da Instituição realizarão estágios, residências, aulas práticas e laboratoriais como complementação de atividades extracurricular.

b) quanto à localização da POLICLÍNICA em prédio cedido pela impugnante (Prédio Biopráticas), decorre do instrumento jurídico do convênio, o qual, em relação ao seu objeto, não prescreve restrições às metas, aos programas, às diretrizes, às ações, à espécie de pessoa jurídica envolvida no convênio, ou aos desideratos mediata ou imediatamente pretendidos nos convênios de cooperação firmados. Alega que o convênio havido pelas partes esclarece o assunto:

CLAUSULA 1o - Será cedido o espaço para a realização da Policlínica de referência UVV Ltda., localizada na rua Mercúrio s/nº, Boa Vista, Vila Velha- ES;

Além disso, afirmam que a POLICLÍNICA ocupa apenas parte do pavimento térreo e o primeiro pavimento do prédio, ou seja, a cessão prevista no convênio, mesmo ocorrendo, não foi da totalidade do prédio, de modo que o segundo e terceiro pavimento são ocupados e utilizados em sua integralidade pela impugnante na realização de seus fins institucionais.

No segundo pavimento, utilizado pela impugnante, são ministrados os cursos de odontologia, com laboratórios. Ao passo que o terceiro pavimento é o local onde são realizadas as atividades acadêmicas do curso de medicina.

Afirma, então, o impugnante, que parte do pavimento térreo está ocupado pela clínica que atende os beneficiários dos serviços, sendo esta atividade desenvolvida pela POLICLÍNICA. E na parte restante, a impugnante ocupa com os cursos de fisioterapia, estética e medicina.

No primeiro pavimento, a parte não ocupada pela POLICLÍNICA é utilizada pela impugnante para alocar as coordenações dos cursos de nutrição, psicologia e fonoaudiologia.

No último pavimento, encontram-se todas as salas de aula de tutoria do curso de medicina.

Defende-se o sujeito passivo, alegando que, embora exista o convênio para cessão de parte do Prédio Biopráticas, o imóvel não é utilizado apenas pela POLICLÍNICA para exploração comercial, como previsto em seu fim social, mas também é utilizado, sobremaneira, pela impugnante, onde são ministrados os cursos referidos em grande parte do prédio.

Quanto à falta de onerosidade dos convênios, defende-se afirmando que, diferentemente do presumido pela Autoridade Tributária, os acordos de vontade podem envolver repasses de verbas de uma parte para outra ou não envolver repasse algum, como no caso, constituindo-se tão-somente de serviços que uma parte presta à outra, ou que reciprocamente as partes prestam entre si, ou, ainda, que ambas prestam à coletividade, cada qual se incumbindo de algo.

Nesse sentido, a impugnante colaciona, em sua defesa, laudo de avaliação de sala na mesma região, equivalente a área utilizada pela POLICLÍNICA (DOC. 06), afirmando que se fosse realizada a locação da área o valor do aluguel corresponderia, em média, ao montante de R\$ 2.500,00.

Acrescenta ainda que o custo para proporcionar aos alunos de medicina o estágio obrigatório na POLICLÍNICA, referente a 9 (nove) alunos, seria, em média, de 10,00% da mensalidade dos alunos (DOC. 07). Aponta como elemento de prova, a título de exemplo, convênio firmado entre a impugnante e a Associação dos Funcionários Públicos do Espírito Santo (DOC. 08), por meio do qual, em contrapartida ao estágio obrigatório, deliberou-se que a impugnante repassaria para a instituição um valor de R\$ 410,00 por aluno (cláusula 2.1.2, "g"), que corresponde, aproximadamente, a 10,00% (dez por cento) do valor da mensalidade paga por aluno para a impugnante.

Afirma o sujeito passivo em sua defesa que embora não seja a finalidade social da POLICLÍNICA a prestação de serviço educacional, dentre as finalidades institucionais de uma das convenientes, no caso a impugnante, há justamente a de oferecer educação para o desenvolvimento social, tecnológico, científico e cultural do Estado do Espírito Santo.

No que diz respeito a afirmação de que os equipamentos utilizados pela POLICLÍNICA são cedidos pela impugnante, tal não condiz com a realidade, uma vez que os equipamentos ali utilizados não são de sua propriedade exclusiva.

O mesmo raciocínio aplica-se à questão intitulada pelo auditor de "pagamentos de serviços/despesas", isto porque, a espécie de serviço prestado (locação de equipamentos de vigilância e serviços de conservação e limpeza) não tem como ser fracionada para limpeza e vigilância de alguns pavimentos.

c) em relação ao pagamento de IPTU do prédio em questão, como espécie de obrigação tributária cujo fato gerador é a propriedade de bem imóvel, aduz que o pagamento do tributo deve ser realizado pelo proprietário do referido bem.

Cabe registrar, contudo, que sendo o prédio de propriedade da impugnante, nem deveria se cogitar o pagamento do referido tributo, que aconteceu por equívoco, dada sua imunidade tributária.

Por essas razões, entende o sujeito passivo que ficou demonstrado que as despesas foram aplicadas em sua finalidade institucional, constituindo-se despesa necessária à sua atividade, revelando a improcedência da imputação fiscal e, por isso, merecem ser deduzidas do lucro líquido apurado para fins de cálculo do IRPJ.

Sem razão o impugnante.

O instrumento do “Convênio de Ensino” celebrado entre o sujeito passivo e a pessoa jurídica Policlínica de Referência UVV Ltda (CNPJ no 05.801.124/0001-55) não estipulou nenhuma obrigação para o sujeito passivo quanto ao custeio das despesas do imóvel cedido, seja relacionada a conservação e limpeza, seja vigilância, seja tributária.

| <b><u>TERMO DE CONVÊNIO DE ENSINO</u></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>A Sociedade Educacional do Espírito Santo- SEDES –UVV</b>, inscrita sob CNPJ nº 27.067.651/0001-55, vem através deste celebrar parceria com a empresa <b>Policlínica de Referência UVV Ltda</b>, inscrita sob CNPJ nº 05.801.124/0001-55, tendo como finalidade a prática nos cursos na área de biomédicas dos alunos de sua instituição, tendo como termos às cláusulas que seguem:</p> |
| <p><b>CLAUSÚLA 1º</b> - Será cedido o espaço para a instalação da Policlínica de Referência UVV Ltda, localizada na rua Mercúrio s/nº, Boa Vista, Vila Velha- ES;</p>                                                                                                                                                                                                                          |
| <p><b>CLAUSÚLA 2º</b> - Os alunos da Instituição realizarão estágios, residências, aulas práticas e laboratoriais como complementação das atividades extracurriculares;</p>                                                                                                                                                                                                                    |
| <p><b>CLAUSÚLA 3º</b> - Fica determinado que as atividades desenvolvidas pela Policlínica de Referência UVV Ltda são de sua inteira responsabilidades, sendo eximida a SEDES quaisquer atos que não se vincule a este convênio e</p>                                                                                                                                                           |
| <p><b>CLAUSÚLA 4º</b> - Fica eleito o foro da Comarca de Vila Velha/ES para o exercício e o cumprimento dos direitos e obrigações resultantes deste contrato.</p>                                                                                                                                                                                                                              |
| <p>E por estarem, assim justos e contratados, assinam este instrumento, em 02 (duas) vias de igual forma e teor, juntamente com as duas testemunhas .</p>                                                                                                                                                                                                                                      |

Outrossim, inexistente elemento de prova quanto à materialidade de qualquer benefício efetivamente destinado ao sujeito passivo por meio do citado acordo, visto que não se comprovou a realização de nenhum estágio, residência, aula prática e laboratorial, ou atividade extracurricular complementar por qualquer estudante matriculado na instituição de ensino mantida pelo impugnante.

Como relata a Autoridade Tributária, a POLICLÍNICA foi intimada a apresentar a relação dos profissionais que atenderam a demanda da SEDES/UVV-ES decorrente do convênio, mas se quedou inerte, nada respondendo a respeito da contrapartida do convênio.

A cessão do imóvel em questão, sem fixação de prazo, tem característica típica de contrato de comodato, por meio do qual o comodatário (Policlínica de Referência UVV Ltda) obriga-se a conservar, como se própria fosse, a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato ou a natureza dela, sob pena de responder por perdas e danos. Além disso, o comodatário não pode jamais recobrar do comodante as despesas feitas com o uso e gozo da coisa emprestada (Lei nº 10.406 (Código Civil), de 10/1/2002, arts. 579 a 585).

Lei no 10.406, de 10/1/ 2002.

Art. 579. O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto.

.....

Art. 581. Se o comodato não tiver prazo convencional, presumir-se-lhe-á o necessário para o uso concedido; não podendo o comodante, salvo necessidade imprevista e urgente, reconhecida pelo juiz, suspender o uso e gozo da coisa emprestada, antes de findo o prazo convencional, ou o que se determine pelo uso outorgado.

Art. 582. O comodatário é obrigado a conservar, como se sua própria fora, a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato ou a natureza dela, sob pena de responder por perdas e danos. O comodatário

constituído em mora, além de por ela responder, pagará, até restituí-la, o aluguel da coisa que for arbitrado pelo comodante.

Art. 583. Se, correndo risco o objeto do comodato juntamente com outros do comodatário, antepuser este a salvação dos seus abandonando o do comodante, responderá pelo dano ocorrido, ainda que se possa atribuir a caso fortuito, ou força maior.

Art. 584. O comodatário não poderá jamais recobrar do comodante as despesas feitas com o uso e gozo da coisa emprestada.

.....

Assim sendo, diante do contrato celebrado, entendo que não há razão jurídica que obrigue o sujeito passivo a arcar com as despesas de custeio do imóvel cedido, a exemplo daquelas arroladas no lançamento tributário a título de limpeza, conservação, vigilância e segurança.

Inclusive a obrigação tributária passiva, relativa ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano (IPTU), também se encontra suscetível de imposição ao comodatário, visto que a condição de contribuinte do imposto é imputável tanto ao proprietário do imóvel quanto ao titular do domínio útil ou ao possuidor a qualquer título (Lei no 5.172, de 25/10/1966, art. 34).

Lei no 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional).

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.,

Não bastasse isso, o aspecto relevante ao deslinde da lide instaurada reside na dedutibilidade do dispêndio, independente da definição do sujeito obrigado ao pagamento, diante do convênio celebrado entre o sujeito passivo e a Policlínica de Referência UVV Ltda.

Na hipótese, inexistente qualquer elemento de prova que assegure de modo inequívoco a vinculação dos dispêndios identificados pela Autoridade Tributária (contrato de

locação de serviços de vigilância e de equipamentos de vigilância, pagamento de IPTU; contrato de prestação de serviços de limpeza e conservação) com a realização de atividade própria da empresa, à manutenção da respectiva fonte produtora ou cuja finalidade seja a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida pela atividade da empresa.

Não obstante haja referência à possibilidade de que os alunos da impugnante pudessem realizar atividades educacionais complementares, tais como estágio, residência, aulas práticas e laboratoriais, não foram apresentados elementos de prova que conferissem real materialidade ao disposto no instrumento do convênio.

Sequer a potencial oferta das atividades complementares pôde ser atestada durante o procedimento de auditoria fiscal, visto que, consoante relato da Autoridade Tributária, a POLICLÍNICA não apresentou a relação dos profissionais que atenderam as demandas do sujeito passivo nestas atividades. E o sujeito passivo não apresentou nenhuma comprovação de que tais atividades tivessem de fato se realizado.

Com efeito, mirando-se o objetivo do sujeito passivo, consubstanciado no efetivo oferecimento de serviços de educação, e não havendo comprovação de correlação dos dispêndios com a realização ou manutenção das atividades da impugnante ou com finalidade dirigida para a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida em razão das atividades executadas pela Associação, entendo que a indedutibilidade deve ser reafirmada, mantendo-se a glosa como imputado pela Autoridade Tributária.

f) pagamentos lançados na conta de “Doações” (código 3861), no total de R\$ 225.000,00, destinados para a realização de obra de construção civil de um imóvel – Galpão Comunitário do Bairro Vista da Penha –, sendo composto de duas parcelas em benefício da Gemini Construção Ltda, R\$ 200.000,00 e R\$ 25.000,00.

Anota a Autoridade Tributária que foram identificados dois registros contábeis de pagamentos de despesas na conta de “Doações” para a empresa Gemini Construção Ltda: a) R\$ 25.000,00, com indicação de se tratar de “valor referente a última parcela do contrato do Projeto do Movimento Comunitário de Vista da Penha – Vila Velha – ES”; e b) R\$ 200.000,00, com o histórico “Vr ref Construção do Centro Comunitário Bairro Vista da Penha”.

Intimado para informar a finalidade da despesa, o sujeito passivo, segundo afirma a Autoridade lançadora, apresentou os respectivos comprovantes de pagamento e declarou que se tratava de doação. Especificamente quanto ao registro de R\$ 200.000,00, informou que se tratava de parcela da construção de galpão comunitário do bairro Vista da Penha (fl. 532), alegando que o dispêndio fazia parte dos objetivos sociais da instituição.

A Autoridade Tributária concluiu que o gasto não se encontrava compatível com os objetivos estatutários da instituição, visto que não consta como objetivo da entidade promover construção de galpão/centro comunitário, além de se tratar de construção fora de suas instalações e dissociada da atividade educacional, não tendo ocorrido a comprovação de que os recursos tivessem destinação para a manutenção ou desenvolvimentos dos objetivos institucionais, resultando na indedutibilidade da despesa.

O sujeito passivo em sua defesa alega que a construção do galpão em questão corresponde a promoção do desenvolvimento social, tecnológico, científico e cultural do Estado

do Espírito Santo, compatível com o estatuto da entidade, visando atender a comunidade no entorno da Universidade Vila Velha, mantida pela impugnante, e suprimindo omissão do Estado.

Alega, então, que não houve doação, mas sim, aplicação de recursos em plena conexão e sintonia com as finalidades institucionais.

Anexa declaração de membro integrante da comunidade da região beneficiada, buscando comprovar o cumprimento da finalidade institucional com a construção do galpão, afirmando que no local são desenvolvidas atividades esportivas, culturais e recreativas, com evidente propósito educacional (fls. 4.435 e 4.436).

Confunde-se a impugnante.

O Estatuto Social do sujeito passivo estampa como objetivo da entidade oferecimento de serviços de educação, por meio de cursos e programas sequenciais de graduação, pós-graduação e de extensão, e ensino médio, para o desenvolvimento social, tecnológico, científico e cultural do Espírito Santo e em todo o território nacional, inclusive proporcionar assistência educacional a estudantes carentes.

A construção de unidade imobiliária destinada a beneficiar o público em geral, não obstante tenha inequívoco caráter filantropo e assistencial, não se amolda ao objetivo institucional exteriorizado no estatuto social, que revelou a opção de seus associados fundadores de atuarem na promoção do desenvolvimento social, tecnológico, científico e cultural, mediante prestação de serviços de educação e não por meio de realização de obras de cunho social.

A declaração do representante da comunidade beneficiada pela construção do galpão, afirmando que no local são desenvolvidas atividades esportivas, culturais e recreativas (fls. 4.435 e 4.436), não se revela como elemento de prova capaz de caracterizar o dispêndio como despesa necessária para a realização ou manutenção das atividades da impugnante, ou com finalidade dirigida para a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida em razão das atividades executadas pela Associação.

Mantida a glosa.

g) a aquisição de veículo para sorteio entre os empregados (R\$ 31.574,00), registro na conta de “doações” (código 3861).

Relata a Autoridade Fiscal que identificou registro contábil a título de “doação” de pagamento no valor de R\$ 31.574,00, em 28/12/2010, em favor da empresa Júpiter Com. de Veículos Ltda, referente à aquisição de um automóvel Peugeot 207 X-Line 5P. No sistema Renavam o referido veículo encontrava-se registrado em nome de Karine Rodrigues Ramos, CPF 111.740.277-03, que, no ano de 2010, integrava o quadro de pessoal do sujeito passivo.

Intimado para prestar esclarecimento, o sujeito passivo, em resposta datada de 25/03/2014 informou que:

“... ao final do período letivo de cada ano, promove em (sic) encontro fraternal com seus funcionários, onde cada um faz oferta de produtos não perecíveis, os quais são doados para as instituições de caridade, cadastradas junto ao setor de comunicação. Na oportunidade

também são feitos sorteios de vários brindes, culminando com o prêmio maior de 01 (um veículo) ...”.

Concluiu-se, então, que o veículo de propriedade do impugnante foi doado para empregado, contrariando determinação de que os recursos deveriam ser aplicados integralmente na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

O sujeito passivo alega em sua defesa que o sorteio busca a integração de seus funcionários, sendo adotado como política afirmativa para melhorar a satisfação dos colaboradores com o trabalho e estimular o aperfeiçoamento e a eficiência na prestação dos serviços. Anexa declaração da Sra Karine Rodrigues Ramos, funcionária premiada com o veículo (DOC.16), para comprovar a natureza da destinação.

Argumenta ainda que o bem tem valor pouco significativo quando comparado ao patrimônio da associação e que não se pode negar a aplicação dos recursos na consecução das finalidades institucionais de promoção do desenvolvimento social e humano.

Novamente empalidece o argumento da impugnante diante do quanto encetado no Estatuto Social do sujeito passivo. Como já repisado, o objetivo da entidade consiste no oferecimento de serviços de educação, não havendo qualquer correlação do ato de doação de bens móveis com a realização ou manutenção das atividades da impugnante, nem tem finalidade dirigida para a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida em razão das atividades executadas pela Associação.

Mantida a glosa.

h) a despesa com conservação e reparos no Hospital Estadual de Atenção Clínica do Espírito Santo (R\$ 35.000,00), conta contábil de despesa denominada “conservação e reparos”, código 2581.

Afirma a Autoridade Tributária que identificou registro de pagamento, em 28/12/2010, no valor de R\$ 33.075,00, em favor da empresa AGR Instalações Elétrica Hidráulica e Montagens Ltda ME, CNPJ 04.740.879/0001-69, com a seguinte discriminação dos serviços: “Esta nota refere-se a reforma do HEAC em Cariacica-ES 1ª Quinzena 01 a 15/12/2010”; Materiais: R\$ 17.500,00 e Mão de Obra: R\$ 17.500,00 (fl. 1.107).

Intimado, o sujeito passivo alegou que o pagamento foi efetuado em razão de serviços realizados no Hospital Estadual de Atenção Clínica do Estado do Espírito Santo, decorrente de convênio celebrado com a Secretaria de Saúde do Estado, tendo por objeto o estágio obrigatório de internato de alunos do curso de medicina.

Examinados os termos do convênio, a Autoridade Tributária concluiu que não havia obrigação para o sujeito passivo realizar serviços de manutenção nas unidades de saúde do hospital público e que tal obrigação, conforme termo aditivo, caberia à Secretaria de Estado de Saúde.

Não sendo objetivo institucional do sujeito passivo promover reforma ou manutenção em hospitais públicos, concluiu-se que houve destinação de recursos da entidade

para atividades que não correspondem à manutenção ou desenvolvimentos de seus objetivos sociais.

Defende-se o impugnante alegando que os convênios não possuem limitações quanto ao objeto, nem às metas, aos programas, as diretrizes, às ações, à espécie de pessoa jurídica envolvida ou aos desideratos mediata ou imediatamente pretendidos.

Assim, afirma a impugnante que os convênios podem envolver repasses de verbas de uma parte para outra ou não envolver repasse algum, como no caso, constituindo-se tão-somente de serviços que uma parte presta à outra, ou que reciprocamente as partes prestam entre si, ou, ainda, que ambas prestam à coletividade, cada qual se incumbindo de algo.

Continua sua defesa afirmando que, não obstante inexistir em seu estatuto social a previsão de manutenção de hospital público, uma de suas finalidades institucionais é justamente a de oferecer educação para o desenvolvimento social, tecnológico, científico e cultural do Estado do Espírito Santo.

Afirma, então, que, apesar de ser dever jurídico da concedente (Secretaria de Estado e Saúde) a oferta de instalações em condições para proporcionar aos discentes atividades de aprendizagem social, profissional e cultural, a exposição dos fatos que motivaram a conservação e os reparos realizados demonstra que os valores foram despendidos em observância à finalidade social da impugnante.

Aduz que o objeto do convênio tem direcionamento eminentemente educacional: "...proporcionar estágio supervisionado, obrigatório aos estudantes regularmente matriculados, visando à complementação do ensino e da aprendizagem, conforme programação previamente estabelecida, garantida a contrapartida, de acordo com o plano de trabalho."

Afirma que uma das obrigações da impugnante para a manutenção do convênio era "... garantir a contrapartida para que atue no desenvolvimento do processo de trabalho e/ou organização dos serviços na Unidade de Saúde, conforme previamente estabelecido no Plano de Trabalho, ..."

A referida contrapartida, nos termos do Plano de Trabalho, seria estabelecida anualmente na forma que proporcionasse a melhoria do serviço da conveniente (cláusula terceira) em observância à sua finalidade institucional de promoção da educação. E dentre as obrigações da impugnante estavam:

"... adaptar no imóvel de 96 m<sup>2</sup>, um espaço que servirá para abrigar o Centro de Estudos do HABF, em conformidade com as normas técnicas e o disposto na Portaria Interministerial MS/MEC nº 2.400;

Construção, em local e área a serem determinados, de vestiário feminino e vestiário masculino para os servidores da HABF e ampliação (adequação da área do Repouso, Médio Risco e Corredores), passando de 05 para 10 leitos; readaptação do Pronto Socorro, para ampliação de 03 para 06 leitos, mais uma sala de recuperação cardiorrespiratória;

Adequação da sala de recuperação pós-anestésica;



Providenciar o levantamento da área física em AUTO-CAD das áreas a serem reformadas, leitos clínicos, CME."

Entende o impugnante que na condição de mantenedora da Universidade Vila Velha, compete-lhe assegurar que os estudantes beneficiados com as aulas práticas resultantes do convênio tenham condições adequadas de segurança e higiene.

Mais que isso, conforme previsto no convênio, a tal reforma realizada não só trouxe benefícios aos acadêmicos, mas também aos alunos egressos dos cursos da área de biomédicas, especialmente do curso de medicina, como também, cuidou de beneficiar todos os usuários daquele serviço público.

Afirma, assim, que a aplicação desses recursos atende suas finalidades institucionais na promoção do desenvolvimento da educação e desenvolvimento social, tecnológico, científico e cultural do Estado do Espírito Santo.

Diferente do que alega a impugnante, o exame do instrumento do convênio no 142/2008 (fls. 1.112 a 1.117), firmado entre o sujeito passivo e o Estado do Espírito Santo, bem assim o respectivo aditivo (fls. 1.108 a 1.110), não permite a conclusão de que caberia à SEDES/UVV-ES, a título de contrapartida, realizar serviços de manutenção nas unidades de saúde pública do Estado.

Sem embargo, o convênio celebrado pelo sujeito passivo como o Estado do Espírito Santo, que visou proporcionar estágio supervisionado obrigatório aos estudantes regularmente matriculados nas unidades de ensino da impugnante, compatibiliza-se com seu objeto institucional. Contudo, o que não se tem por comprovada é a compatibilidade do dispêndio com o objeto conveniado.

Como apontou a Autoridade Tributária, foi atribuída ao Estado do Espírito Santo, por meio do convênio e do termo aditivo (cláusula segunda, item 2.1.1. – b.4, fl. 1.108), a obrigação de ofertar instalações em condições de proporcionar ao educando atividades de aprendizagem social, profissional e cultural.

Além disso, nenhuma das obrigações assinaladas para a conveniente (sujeito passivo) amolda-se ao dispêndio apontado pela Autoridade Tributária, como indicam os itens arrolados na cláusula segunda do instrumento de convênio (e do aditivo).

Em especial, observe-se o item "h" que trata das contrapartidas, as quais, em síntese, determinam, dentre outras: disponibilização de vagas nos cursos oferecidos pela impugnante para profissionais indicados pela Unidade de Saúde; doação de material de consumo e permanente; disponibilização de salas, auditórios, laboratórios e salas de informática; viabilização de pesquisa; e descontos em cursos promovidos pelas instituições de ensino (fl. 1.115).

Figura – Excerto do Instrumento de Convênio no 142/2008.

**2.1.2 - AO CONVENIENTE:**

- a) Encaminhar, previamente à SESA, o plano de ensino, sempre que necessário;
- b) Respeitar o Regimento das Unidades, subordinada às ordens emanadas da Administração das mesmas;
- c) Informar e orientar aos supervisores sobre as normas do convênio, plano de trabalho, plano de ensino e as de utilização das dependências das Unidades;
- d) Encaminhar a Comissão de Estágio, até 15 dias antes do início do estágio, nome do supervisor, relação dos nomes dos estudantes, bem como cópia de apólice de seguro dos mesmos e plano de trabalho;
- e) Disponibilizar ao supervisor e estudantes todo o material necessário a biossegurança, EPI (luvas de procedimentos, máscara e óculos de proteção, dentre outros) e material de bolso para campo de estágio;
- f) Assumir a responsabilidade por acidentes pessoais que ocorram com seus estudantes e supervisores durante o período de realização dos estágios, coberto por seguro, conforme o artigo 4º, da Lei nº. 6.494, de 07 de dezembro de 1907, especialmente por acidente perfuro - cortante e outros;
- g) Impedir que os estudantes desenvolvam suas atividades em outro setor e/ou horário pré-estabelecido, bem como na ausência do Supervisor;
- h) Garantir a contrapartida para que atue no desenvolvimento do processo de trabalho e/ou organização dos serviços na Unidade de Saúde, conforme previamente estabelecido no Plano de Trabalho, tais como:
  - h.1) Disponibilizar vagas nos cursos (atualização, especialização, mestrados e outros) em temas de interesse da Educação Permanente e/ou em consonância com cargo do servidor, realizados pela Instituição de Ensino/Formadora para profissionais indicados pela Unidade de Saúde com a deliberação do NUEDRH, não tendo ônus para os profissionais;
  - h.2) Doar material de consumo e/ou permanente para a Unidade de Saúde;
  - h.3) Disponibilizar salas, auditórios, laboratórios, salas de informática;
  - h.4) Viabilizar pesquisa de estudo que auxilie no processo de trabalho da Unidade de Saúde, dentre outros, com respaldo na Lei 8.666/93, Artigo 116, detalhado no plano de trabalho;
  - h.5) Oferecer no mínimo 5% de desconto em qualquer curso promovido por essa Instituição de Ensino/Formadora (atualização graduação e/ especialização) aos servidores da Unidade de Saúde, que for campo de estágio, além da política adotada pela mesma, priorizando o setor que abrir campo de estágio, conforme descrito no plano de trabalho;
  - h.6) Responsabilizar-se durante o período de estágio, por atos praticados pelo supervisor/estudante, por eventuais danos aos clientes e aos equipamentos;
  - h.7) Comunicar, por escrito, à Unidade de Saúde, até 20 dias antes da data prevista para o início das atividades de estágio;
  - h.8) Comunicar, no decorrer da execução deste convênio, a desistência das vagas de estágio disponibilizadas (quando for o caso), especificando os motivos da situação. Esta providência é fundamental para o remanejamento dessas vagas;
  - h.9) Reunir-se regularmente, a cada três meses, com a Comissão de Estágio da Unidade para avaliação das atividades;
  - h.10) Informar as condições de saúde dos estudantes e apresentar a carteira de vacina dos mesmos, na época da sua entrada no estágio e anualmente, enquanto durar o estágio.

Figura – Excerto do Aditivo ao Instrumento de Convênio no 142/2008.

**2.1.2 – AO CONVENIENTE**

- h.11) avaliar as instalações da parte concedente do estágio e sua adequação à formação cultural e profissional do educando;
- h.12) exigir do educando a apresentação periódica, em prazo não superior a 6 (seis) meses, de relatório das atividades;
- h.13) elaborar normas complementares e instrumentos de avaliação dos estagiários de seus educandos;
- h.14) comunicar à parte CONCEDENTE do estágio, no início do período letivo, as datas de realização de avaliações escolares ou acadêmicas;
- h.15) fornecer, a seus alunos, comprovante de conclusão dos estágios realizados.

Não bastasse isso, as supostas contrapartidas que seriam decorrentes do Plano de Trabalho (não identificado no acervo probatório acostado com a impugnação aos Autos de Infração, registre-se), aduzidas pelo sujeito passivo em sua defesa, para justificar a dedutibilidade do dispêndio, não encontram correspondência com as obrigações do impugnante constantes do instrumento de convênio e seu aditivo, tampouco encontram-se compatíveis com o objetivo do convênio, que, como visto, orientava-se para proporcionar estágio supervisionado obrigatório aos estudantes regularmente matriculados nas unidades de ensino da impugnante.

Sem comprovação da adequação dos dispêndios ao convênio apontado pelo impugnante, entendo impertinente a postulação de enquadramento da despesa como necessária para a realização ou manutenção das atividades da impugnante, ou com finalidade dirigida para a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida em razão das atividades executadas pela Associação.

Mantida a glosa.

i) pagamento de seguro patrimonial (R\$ 1.173,79); conta contábil de despesa denominada “Seguro Patrimonial”, código 2261.

Afirma a Autoridade Tributária que o sujeito passivo celebrou contrato de seguro de cobertura patrimonial com a Sul América Cia Nacional de Seguros, tendo pago a quantia de R\$ 12.512,76, no ano de 2010.

O valor foi registrado na conta de despesa “Seguro Patrimonial”.

Após análise da apólice de seguro, constatou-se que um dos imóveis segurados é o prédio localizado na Rua Henrique Moscoso 368, Praia da Costa, Vila Velha, ES.

Foi apurado pela Auditoria-Fiscal que inexistia estabelecimento da SEDES/UVV-ES registrado no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) com o referido endereço.

A SEDES/UVV-ES foi intimada, então, a informar qual estabelecimento vinculado à entidade funcionou neste endereço, bem como o respectivo número de CNPJ, tendo obtido a resposta negativa, apresentada em 25/03/2014.

Em consulta aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil foi verificado pela Autoridade Tributária que o endereço mencionado encontrava-se vinculado à pessoa jurídica Netur/UV Negócios e Turismo Ltda-ME, CNPJ 02.857.195/0001-16, integrando o registro do quadro societário o sr. José Luiz Dantas da Silva e a sra Lenora

Dantas da Silva Vescovi (ambos sócios da SEDES/UVV-ES), tendo, a referida empresa, apresentado declaração de inatividade para o ano-calendário de 2010.

Conclui-se, assim, que a SEDES/UVV-ES não comprovou que tais gastos foram aplicados no desenvolvimento dos objetivos sociais da instituição, reputando indedutível a despesa.

A Autoridade Tributária efetuou a glosa apenas de parte do valor despendido a título de seguro patrimonial, especificamente a parcela correspondente à proporção do valor do seguro do imóvel localizado na Rua Henrique Moscoso, 368 – Praia da Costa – Vila Velha –ES, calculada em função dos valores dos imóveis descritos na apólice de seguro.

O valor total dos locais segurados correspondia a R\$ 19.395.000,00 e o valor do imóvel em referência (objeto da glosa) era R\$ 1.820.000,00, determinando-se o percentual proporcional da despesa com seguro considerado indedutível, 9,38% (R\$ 1.820.000,00 em relação ao total de R\$ 19.395.000,00), correspondendo ao montante de R\$ 1.173,69, objeto da glosa.

Em sua defesa o sujeito passivo alega que no local apontado pela Autoridade Tributária funcionavam os cursos de Contabilidade, Segurança do Trabalho, Segurança Patrimonial e de Turismo, ministrados pela Universidade Vila Velha, mantida pela impugnante.

Aponta como elemento de prova da alegação o Termo Aditivo 2o Semestre 2010 do Prouni (DOC.18, fls. 4.450 a 4.485), relativo ao “campus Praia da Costa”.

Alega, então, o impugnante que não pagava aluguel pelo uso do citado imóvel e a contrapartida por utilizar o prédio correspondia ao pagamento do seguro patrimonial, entendendo que tal despesa foi aplicada com finalidade institucional, sendo despesa necessária à sua atividade, justificando-se a sua dedutibilidade.

O elemento de prova acostado pelo sujeito passivo não se revela suficiente para afastar a glosa realizada.

O imóvel que serviu de parâmetro para a exclusão da despesa em questão, identificado na Apólice de Seguro emitida pela Sul América Cia Nacional de Seguros (fls. 1.139 a 1.195) como “local 5” (fl. 1.141), de fato encontra correspondência com a unidade de ensino arrolada no Termo Aditivo 2o Semestre 2010 do Prouni (fl. 4.466 a 4.467), relativa ao “Campus Vila Velha - Praia da Costa” (código 700745), o qual também se encontra acostado ao acervo probatório apresentado pela Autoridade Tributária (fls. 308 a 435), salvo a referência ao tipo de logradouro, indicado como sendo “avenida” no Termo Prouni e “rua” na apólice.

Contudo, no curso do procedimento de auditoria fiscal o sujeito passivo foi especificamente intimado para informar por escrito qual o estabelecimento de ensino funcionou no ano de 2010 na Rua Henrique Moscoso, no 368, Praia da Costa, Vila Velha-ES (fl. 528), conforme trecho a seguir transcrito na figura.

Figura – Excerto da Intimação (item 3 c/c item 1).

- 1) Apresentar documentação comprobatória do pagamento (nota fiscal, cópia de cheque etc), referenciado no item A das Constatações, e justificar, por escrito, a aplicação do recurso na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da SOC EDUC DO ESP SANTO UNIDADE DE V VELHA ENSINO SUPERIOR, CNPJ 27.067.651/0001-55.
- 2) Justificar, por escrito, em relação ao descrito nos itens B ao H (Constatações acima), a aplicação dos recursos em relação à manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade mencionada no item 1. Em relação ao item B, explicar, também, a diferença apontada.
- 3) Informar, por escrito, qual estabelecimento vinculado à entidade mencionada no item 1 funcionou, no ano de 2010, na Rua Henrique Moscoso 368, Praia da Costa, Vila Velha-ES, bem como informar o número de seu CNPJ;

A resposta apresentada foi inequívoca, negando-se a existência de estabelecimento na localidade vinculado ao sujeito passivo, esclarecendo-se que os campi correspondiam à UVV Vitória e UVV Guaçuí, mas que estariam desativados (fl. 532).

Figura – Excerto da Resposta do Sujeito Passivo.

03 A Sociedade Educacional do Espírito Santo/Unidade de Vila Velha-Ensino Superior, durante o ano de 2010, não possuiu nenhum estabelecimento a ela vinculado. Os Campus que tinham a ela vinculado eram a UVV Vitória e UVV Guaçuí (ora desativados).

Com efeito, não obstante haja referência no Termo Aditivo apresentado, o que se tem por inequívoco, diante da manifestação do sujeito passivo, é que no ano-calendário 2010 inexistia razão que justificasse o dispêndio com seguro patrimonial naquela unidade imobiliária específica (local 5) relacionada na Apólice acostada (fls. 1.139 a 1.195), visto que o registro documental não correspondia a realidade material, segundo manifestação do sujeito passivo.

Ausente, pois, comprovação da adequação do dispêndio como postulado pelo impugnante, sendo impertinente o enquadramento da despesa como necessária para a realização ou manutenção das atividades da impugnante, ou com finalidade dirigida para a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida em razão das atividades executadas pela Associação.

Mantida a glosa.

j) a locação de equipamentos para campanha social “Outubro Rosa” (Gallerani Jr. Marketing, Eventos e Equipamentos Ltda; R\$ 12.991,60); Conta contábil de despesa denominada “Despesas Conveniadas”, código 2481.

Alega a Autoridade Tributária que foram constatados registros de pagamentos, no montante de R\$ 12.991,60, em favor da empresa Gallerani Jr. Marketing, Eventos e Equipamentos Ltda, na conta de “Despesas Conveniadas”.

No curso do procedimento de auditoria-fiscal o sujeito passivo apresentou cópia de comprovantes de pagamento, a exemplo da nota fiscal no 00024, R\$ 8.000,00, cuja descrição do serviço indicava se tratar de locação de equipamentos de iluminação para campanha “Outubro Rosa” para iluminação do Centro de Saúde da Glória e a fachada da Prefeitura Municipal de Vila Velha, no período de 1º a 31 de outubro de 2010; e da nota fiscal no 0025, R\$ 4.991,60, cuja descrição indicava locação de materiais de iluminação, gelatinas cor de rosa, para a campanha “Outubro Rosa”, a serem utilizados no Convento da Penha, no período de 1º a 31/10/2010.

A fiscalizada foi intimada para justificar a aplicação dos recursos em relação à manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade e em atendimento à intimação, informou que as despesas correspondiam a participação da entidade em campanhas sociais promovidas pela Associação Feminina de Educação e Combate ao Câncer (AFECC) e pelo Município de Vila Velha, visando à prevenção e o combate ao câncer.

Concluiu, então, a Autoridade Tributária que ficou evidenciado que os referidos gastos não foram aplicados no desenvolvimento dos objetivos sociais da instituição.

Em sua defesa a impugnante alega que a despesa teve por intento a promoção do desenvolvimento social e humano do Estado do Espírito Santo, uma vez que as campanhas sociais foram promovidas pela Associação Feminina de Educação e Combate ao Câncer (AFECC).

O sujeito passivo aduz, então, que a AFECC tem em sua denominação a finalidade de promoção da educação e, assim, os valores pagos sob a referida rubrica observaram as finalidades institucionais tanto da SEDES/UVV-ES quanto da AFECC, visto que ambas as instituições têm como finalidade o oferecimento de educação, em suas diversas modalidades, para o desenvolvimento social, tecnológico, científico e cultural do Estado do Espírito Santo, pugnando pelo restabelecimento da dedução da despesa.

Confunde-se mais uma vez o sujeito passivo.

Como já assinalado e repisado linhas atrás, o objetivo da associação, estampado no art. 2º de seu Estatuto Social (fl. 266), refere ao oferecimento de educação superior por meio de cursos e programas sequenciais de graduação, pós-graduação, extensão e ensino de primeiro e segundo graus (antiga denominação para os atuais “ensino fundamental” e “ensino médio”), não se confundindo, por óbvio, com participação em campanhas sociais.

A atividade de promoção de campanhas sociais não se encontra intrinsecamente associada ao escopo de atribuições necessárias ao oferecimento de educação, seja para o ensino fundamental, médio ou superior.

Esvai-se o argumento da impugnante diante do quanto evidenciado em Estatuto Social, não havendo qualquer correlação do dispêndio com a realização ou manutenção das atividades da impugnante, nem tem finalidade dirigida para a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida em razão das atividades executadas pela Associação.

Mantida a glosa.

k) gastos com “manutenção de obras e reformas” (R\$ 5.123,00), “processo seletivo” (R\$ 18.686,42) e “despesas diversas” (R\$ 2.080,88), conta contábil de despesas denominada “Despesas Diversas”, código 2121; conta contábil de despesa denominada “Manutenção de Obras e Reformas”, código 4377; e conta contábil de despesa denominada “Processo Seletivo”, código 2531.

Aponta a Autoridade Tributária que foram identificados lançamentos de despesas para as quais o sujeito passivo não apresentou documentação de sua comprovação, apesar de ter sido regularmente intimado.

Constatou-se pagamento (cheque no 280186, em 02/07/2010, R\$ 2.080,88), lançado na conta “despesas diversas”, para o qual o sujeito passivo informou se tratar de despesas com vestibular, mas não apresentou documentação comprobatória, alegando não ter conseguido localizá-la (item 5.1.3 da resposta datada de 11/12/2013).

Verificou-se também o pagamento (cheque no 276420, em 15/01/2010, R\$ 5.123,00) lançado na conta de despesa “manutenção de obras e reformas”, para o qual a fiscalizada informou que a nota fiscal de aquisição foi extraviada (resposta dada em 25/03/2014, item 7).

E, finalmente, o dispêndio (datado de 10/6/2010, cheque no 279611, R\$ 18.686,42) registrado na conta de despesa “Processo Seletivo”, para o qual se informou como finalidade o pagamento a pessoas que fiscalizaram o vestibular, cujos documentos também não foram encontrados (item 14 da resposta datada de 11/12/2013).

O sujeito passivo em sua defesa alega, quanto aos dispêndios de R\$ 2.080,88, lançado na conta “despesas diversas”, e R\$ 5.123,00, conta de despesa “manutenção de obras e reformas”, que o extravio das notas fiscais não induz à presunção de que o impugnante não conserva em boa ordem seus documentos fiscais, sendo desproporcional e sem razoabilidade a glosa de tais despesas, as quais encontravam-se devidamente escrituradas.

Quanto aos dispêndios alegados como vinculados ao processo seletivo, afirma que como mantenedora de uma universidade tem o dever de realizar os processos seletivos para ingresso no ensino superior e para tal verificou a necessidade de contratar pessoal para a fiscalização do certame. Aduz que a ausência de contratos dos “fiscais de prova” não desnatura a existência da despesa e da efetiva necessidade de contratação.

Entende que se deve presumir que a despesa, devidamente escriturada, tem origem na contratação de fiscais de prova, apresentando como elemento de prova o documento denominado “ficha avaliativa” (DOC.17. fls.4.438 a 4.449).

Sem razão a impugnante.

O cerne da questão neste lançamento é a dedutibilidade das despesas apontadas pela Autoridade Tributária. Não se trata, na hipótese, de desqualificação da integralidade de seus registros contábeis a partir dos exemplos apontados nos Autos de Infração, mas de impossibilidade de aferição da adequação dos pagamentos aos conceitos normativos de despesas necessárias passíveis de dedução da base de cálculo do lucro tributável.

Sem elementos objetivos que comprovem de modo inequívoco a natureza, materialidade e individuação dos dispêndios de R\$ 5.123,00, R\$ 18.686,42 e R\$ 2.080,88, não há como se manter a dedução destes valores na apuração da base de cálculo, pois não se pode estabelecer a relação biunívoca entre o dispêndio e a atividade específica que o corresponda, sendo, portanto, inviável associar qualquer desembolso com despesa necessária por meio de presunção, como pretendido pelo impugnante.

Despesas dedutíveis do lucro tributável, como visto, são aquelas necessárias à realização da atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, cuja finalidade seja a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida pela atividade da empresa.

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei no 9.430, de 27/12/1996, art. 37; Decreto no 3.000, de 26/3/1999, art. 264).

Lei no 9.430, de 27/12/1996.

Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999.

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei no 486, de 1969, art. 4º).

.....

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei no 9.430, de 1996, art. 37).

Improcedentes os argumentos apresentados e ineficazes os elementos de prova acostados pela defesa, pois inidôneos para conferir certeza e materialidade quanto à associação dos dispêndios indicados no lançamento com as atividades apontadas pelo impugnante.

Com efeito, não havendo qualquer correlação do dispêndio com a realização ou manutenção das atividades da impugnante, nem com finalidade dirigida para a realização de transação ou operação, usual ou normal, exigida em razão das atividades executadas pela Associação, deve-se manter a glosa.

### III) Da Multa de Ofício.

Insurge-se a Impugnante contra a aplicação da multa de ofício de 75,00%, sob alegação de desproporcionalidade, ausência de vinculação da conduta com a gravidade da sanção, bem como carência de motivação e cerceamento do direito de defesa. Aponta-se, ainda, inexistência de dolo e violação ao princípio constitucional da vedação ao efeito de confisco das multas.



A multa de ofício lançada encontra fundamentação na Lei no 9.430, de 27/12/1996, art. 44, textual:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

A obrigação de pagar tributo decorre de uma norma jurídica e a não realização do comportamento devido (o não cumprimento de tal dever) implica prejuízo a toda a sociedade. Com efeito, nos casos de lançamento de ofício, a regra geral é aplicar a multa de 75,00%.

A infração à ordem jurídica não se confunde com as demais normas de conduta, cujo cumprimento não é obrigatório. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

As multas incidentes nos lançamentos de ofício sobre os créditos tributários constituídos, ou sobre tributos ou contribuições não recolhidos ou recolhidos a menor, têm por objetivo responsabilizar o sujeito passivo pela prática de infrações tributárias (não oferecimento à tributação, rendimentos que, nos termos da legislação de regência, devem ser tributados).

Tratando-se de exigência prevista em lei, sua motivação reside exatamente na constatação pela Autoridade Tributária da ausência de cumprimento do dever legal do contribuinte de adimplir a obrigação tributária principal, e a vinculação da conduta do sujeito passivo com a penalidade não se impõe por vontade discricionária da Administração, mas por imposição legal, sendo, pois, vinculada, inexistindo, no caso, juízo de gravidade na determinação do percentual da multa aplicada, que representou o menor previsto para multas de ofício na norma tributária.

Não se trata, na hipótese, de multa agravada (112,5%) ou qualificada (150,00%), mas sim multa de ofício ordinária, no percentual mínimo, 75,00%, inexistindo ofensa a princípio da proporcionalidade ou descompasso da multa com a conduta identificada, nos termos da já citada lei tributária que a fundamentou, tampouco aferição de prática de conduta dolosa, que se impõe apenas nas hipóteses majoradas da multa de ofício (agravamento e qualificação).

Outrossim, não cabe à Autoridade Julgadora análise sobre eventual natureza confiscatória da multa, por dois motivos. Primeiro, porque a multa de ofício não está abrangida no conceito de tributo. Segundo, porque a vedação constitucional quanto à utilização de tributo com efeito confiscatório dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Além disso, o princípio que norteia a imputação desta penalidade visa compelir o contribuinte a não cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade, constituindo-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias.

Nessa linha já vinha se posicionado o antigo Conselho de Contribuintes:

" CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto

no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.” (1o CC, 2a Câmara, Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998)

"MULTA DE OFÍCIO - INCONSTITUCIONALIDADE - CARÁTER CONFISCATÓRIO - Não pode órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicar penalidade prevista em lei em vigor, cuja inconstitucionalidade não foi reconhecida pelo STF. A vedação constitucional quanto à instituição de exação de caráter confiscatório refere-se a tributo, e não a multa, e se dirige ao legislador, e não ao aplicador da lei.” (1o CC, 1a Câmara, Ac. 101-92692, sessão de 08/06/1999)

“MULTA DE OFÍCIO - Nos termos do art. 44, I, da Lei no 9.430/96, à falta de recolhimento tempestivo do tributo, é devida a exigência de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Ausência de caráter confiscatório. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.” (1o CC, 5a Câmara, Ac. 105-14296, sessão de 18/02/2004) Assim, descabidas também tais alegações e improcedente, nesta parte a impugnação.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quanto à imposição da penalidade quando ao sujeito passivo foi oportunizada a oferta de impugnação à imputação em espécie e este apresentou suas razões de defesa examinadas nos termos do processo administrativo-fiscal.

Não bastasse isso, relembre-se que a análise de suposta violação à Constituição implicaria controle de constitucionalidade pela Administração Pública, atividade expressamente vedada pelo ordenamento ao Colegiado (Decreto no 70.235, de 1972, art. 26-A, inserido pela Medida Provisória no 449, de 2008, convertida na Lei no 11.941, de 2009):

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Isto posto, mantenho a imputação da multa de ofício, reputando improcedentes as alegações formuladas na impugnação.

Desse modo, entendo que deve ser integralmente mantido o v. acórdão *a quo*.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, exceto na parte na qual pretende discutir o direito à isenção e imunidade tributária, rejeitar as arguições de nulidade do ato declaratório de suspensão e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto

Fl. 43 do Acórdão n.º 1401-006.092 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 15586.720337/2014-84

## Voto Vencedor

Carlos André Soares Nogueira, redator designado.

Início cumprimentando o ilustre conselheiro relator por seu bem fundado voto.

Entretanto, o Colegiado, após profícuo debate, divergiu do voto proferido pelo relator tão somente quanto à nulidade da decisão recorrida. A presidência incumbiu-me, então, de elaborar o voto vencedor relativo a este tópico.

Em essência, o fundamento para a alegação de nulidade da decisão de piso seria a configuração da hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte em razão do não conhecimento pela autoridade julgadora *a quo* das razões relativas ao afastamento da imunidade e da isenção apresentadas na impugnação aos autos de infração. Cito trecho do recurso voluntário:

15. No Acórdão recorrido, a 5ª Turma da DRJ/SDR julgou intempestiva a impugnação ao Ato Declaratório Executivo nº 93 e, por ESSA RAZÃO, julgou improcedente a Impugnação aos autos de Infração, porque os únicos fundamentos dos lançamentos são as presunções fazendárias realizadas no procedimento que culminou no ADE nº 93, razão pela qual, segundo a Turma Julgadora, essas presunções só poderiam ser contestadas na impugnação ao ADE (que foi considerada intempestiva), ainda que a contestação a essas presunção também tenha sido feita na impugnação aos autos de infração.

16. O único mérito enfrentado no Acórdão recorrido foi referente ao argumento subsidiário da **RECORRENTE**, relativo às glosas quanto a despesas dedutíveis para a apuração do lucro tributável na hipótese de não considerar a **RECORRENTE** imune/isenta.

17. Portanto, há de se reconhecer, de plano, a nulidade do procedimento de suspensão da imunidade/isenção da **RECORRENTE** que culminou no ADE nº 93/2014 em virtude da inconstitucionalidade já declarada pelo **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL** na ADI nº 1.802, e, no mesmo sentido, a nulidade dos autos de infração lavrados em decorrência do próprio ADE nº 93/2014, por ausência de fundamentação, na medida em que o único fundamento dos lançamentos é o próprio Ato Declaratório Executivo nº 93/2014 e suas conclusões, reformando-se o Acórdão recorrido.

18. *Ad argumentandum tantum*, na hipótese remota (e contrária à jurisprudência deste próprio Eg. Conselho) de não se reconhecer a nulidade do procedimento de suspensão da imunidade/isenção (ADE 93/2014) e dos autos de infração decorrentes, há de ser reconhecido o cerceamento do direito de defesa da **RECORRENTE** pela negativa de análise, no bojo da impugnação aos autos de infração, dos argumentos que contestam as supostas “infrações” arroladas pela fiscalização para fundamentar a suspensão da imunidade e da isenção, reformando-se o Acórdão com a determinação para que os argumentos sejam analisados. (grifos do original)

Entretanto, entendo não assistir razão à recorrente, conforme passo a expor.

À partida, é preciso destacar que o presente processo versa sobre três atos administrativos distintos, a saber, (i) o ato de suspensão da imunidade; (ii) o ato de suspensão da isenção; e (iii) o lançamento de ofício.

Os dois primeiros atos administrativos foram veiculados por meio do Ato Declaratório Executivo nº 93, de 03 de novembro de 2014, cuja ciência foi dada á contribuinte por via postal em 10/11/2014. No termo de intimação, a autoridade fiscal destacou que a contribuinte dispunha do prazo legal de 30 (trinta) dias para impugnar o ADE. Destaco suas palavras:

No exercício das funções do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, dando continuidade à fiscalização em relação ao sujeito passivo acima identificado, determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 07.2.01.00-2013-00020-9 e com base nos arts. 904, 905, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), fica o referido sujeito passivo CIENTIFICADO, nesta data, do **Parecer Seort nº 1660/2014, do Despacho Decisório e do Ato Declaratório Executivo nº 93 de 03/11/2014**, anexos a este termo, dos quais, neste ato, recebe uma via. Os referidos documentos constam do processo administrativo fiscal nº **15586.720337/2014-84**. Ressalta-se que o mencionado Ato Declaratório Executivo declarou suspenso o gozo da imunidade e isenção tributárias do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativamente ao ano-calendário de 2010, para o sujeito passivo em tela e que este poderá, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência, apresentar impugnação ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, conforme previsto no inciso I do §.6º do artigo 32 da Lei 9.430/1996.

No entanto, a contribuinte apresentou intempestivamente a impugnação ao ADE nº 93/2014, conforme minuciosamente descrito pela autoridade julgadora a quo:

I-Admissibilidade.

a) Impugnação ao ADE DRF/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014.

Sujeito passivo, regularmente cientificado, apresentou impugnação intempestiva quanto ao Ato Declaratório Executivo DRF/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014, não preenchendo os requisitos de admissibilidade, impossibilitando o conhecimento deste apelo impugnatório pelo Colegiado.

A ciência do ADE DRF/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014, foi operacionalizada por meio do Termo de Ciência e de Intimação Fiscal (fls. 3.478 a 3.482), encaminhado via postal e recebido na data de 10/11/2014 (segunda-feira) em seu endereço constante no cadastro nacional de pessoa jurídica do Ministério da Fazenda (aviso de recebimento, fl. 3.483), definido-se como termo final para impugnação a data de 10/12/2014, quarta-feira (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 15).

A intimação por via postal se efetiva por meio da entrega da correspondência no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, que vem a ser o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à Administração Tributária (Decreto nº 70.235, de 6/3/1972, art. 23). A prova do recebimento, portanto, encontra-se materializada no aviso fornecido pelo Correio, comprovando a entrega no endereço constante no cadastro de pessoas jurídicas.

Não procede, pois, a alegação do sujeito passivo, apresentada na impugnação ao ADE DRF/VIT/ES nº 93, de 2014, de que foi cientificado na data de 12/11/2014, inexistindo qualquer elemento de prova que se oponha à materialidade do aviso de recebimento

acostado pela Autoridade Tributária, que aponta inequivocamente a data de recebimento como sendo 10/11/2014 (segunda-feira).

Por outro lado, a impugnação ao ADE DRF/VIT/ES nº 93, de 2014, juntamente com acervo probatório, fls. 3.729 a 4.066, foi encaminhada pelo sujeito passivo por via postal, por meio do serviço Sedex dos Correios (fl. 4.066).

Termo de Solicitação de Juntada lavrado em 18/12/2014 (fl. 3.728) e Termo de Análise de Solicitação de Juntada em 26/12/2014 (fl. 4.068), ambos pela Unidade ARF/Vila Velha/ES.

Quando o sujeito passivo efetiva a remessa da impugnação por meio dos Correios (via postal), deve-se considerar como data da entrega, no exame de tempestividade do pedido, a data da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, devendo ser igualmente indicados neste último, nesta hipótese, o destinatário da remessa e o número do protocolo referente ao processo, caso existente, devendo a cópia do aviso de recebimento ser juntada ao processo (Ato Declaratório Normativo Cosit nº 19, de 26/5/1997; Portaria Ministério Extraordinário da Desburocratização nº 12, de 12/4/1982; Decreto sem número, de 15/4/1991).

Ausente o aviso de recebimento, deve-se considerar como data de entrega a data constante do carimbo apostado pelos Correios no envelope, quando da postagem da correspondência, incumbindo-se o órgão destinatário, nesse caso, de anexar este último ao processo (Ato Declaratório Normativo Cosit nº 19, de 26/5/1997; Portaria Ministério Extraordinário da Desburocratização nº 12, de 12/4/1982; Decreto sem número, de 15/4/1991).

O sujeito passivo não comprovou, por meio de aviso de recebimento ou qualquer outro meio eficaz, a efetiva data de postagem da impugnação. Não há aviso de recebimento e o carimbo apostado pelos Correios, seja no envelope juntado aos autos (fl. 4.066), seja na folha de rosto da impugnação (fl. 3.726), não evidencia a data de postagem.

Nesse sentido, observo que a impugnação foi assinada na data de 11/12/2014 (fl. 3.852) pelo mandatário do impugnante, posteriormente ao termo final do prazo de impugnação. Não bastasse isso, o acervo probatório acostado com a impugnação apresenta documentos formalizados em data posterior ao termo final do prazo de impugnação, que, como visto, expirou em 10/12/2014.

Vejamos:

[...]

Portanto, considerando que foi efetivado o reconhecimento da firma em cartório em documento que compõe o acervo probatório da impugnação na data de 11/12/2014, considerando que há emissão e impressão de relatório anexo à impugnação, também na data de 11/12/2014, bem como a própria indicação do corpo da peça de defesa firmada pelo mandatário, que indica a data de 11/12/2014, concluo que inexistiu possibilidade material para que a postagem da impugnação pudesse ter ocorrido até 10/12/2014, data em que expirou o prazo para impugnação.

A intempestividade do apelo, pois, é inequívoca e não atende aos requisitos de admissibilidade (Decreto nº 70.235, de 6/3/1972, arts. 5º, 14, 15, 23, inciso II e §§ 2º, inciso II, 3º e 4º; e Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 32).

Não instaurada a lide, tem-se por definitivas na esfera administrativa, tanto a suspensão da imunidade, quanto das isenções, consubstanciadas no Ato Declaratório Executivo DRF/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014, da Sociedade Educacional do Espírito Santo Unidade de Vila Velha Ensino Superior – SEDES/UVV-ES (CNPJ n.º 27.067.651/0001-55), relativamente ao ano-calendário 2010.

A impugnação intempestiva não tem o condão de instaurar a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, conforme previsto de forma expressa no artigo 56, § 2º, do Decreto nº 7.574/2011:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento

[...]

§ 2º Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.

Conforme visto na fundamentação da decisão recorrida, a preliminar de tempestividade da impugnação ao ADE nº 93/2014 foi devidamente apreciada e indeferida pela DRJ/SDR.

Prosseguindo na análise, é de se notar que somente em 09/12/2014 a autoridade fiscal procedeu à lavratura dos autos de infração, cuja ciência deu-se em 11/12/2014 por via postal.

A contribuinte impugnou tempestivamente os autos de infração em 23/12/2014. Contudo, por meio dessa impugnação, pretendeu contestar as suspensões de imunidade e isenção veiculadas por meio do ADE 93/2014. Para que não paire dúvidas, transcrevo excerto da impugnação:

12. Contudo, os sobreditos lançamentos não prosperam, principalmente em função da improcedência das razões que suspenderam a imunidade e a isenção fiscal da **IMPUGNANTE** conforme Notificação Fiscal (**DOC. 19**), Parecer Seort nº 1660/2014 (**DOC. 19**) e Ato Declaratório Executivo nº 93/2014 (**DOC. 19**), únicos fundamentos que lastreiam as autuações e serão, nesta ocasião, analiticamente impugnados.

Ora, o remédio processual para contestar o ADE nº 93/2014 seria a impugnação apresentada nos termos e no prazo estipulado pelo artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

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.

§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 1966 - 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.

§2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no §2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I -a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II -a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§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.

§ 11. (Revogado pela Lei nº 13.165, de 2015)

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício. (grifei)

A lei é clara ao determinar o prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação da impugnação ao ADE.

Assim, uma vez que a contribuinte não apresentou impugnação tempestiva ao ADE, tenho que a matéria encontrava-se preclusa. Desta forma, penso que o julgador de piso decidiu de forma correta ao deixar de conhecer de tais matérias, não incorrendo, portanto, em hipótese de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa.

Coaduno-me, portanto, com as razões apresentadas pela autoridade julgadora de piso quanto à impossibilidade de afastar as suspensões da imunidade e da isenção veiculadas pelo ADE nº 93/2014:

Nestes autos, por determinação legal expressa (Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 32, §9º), como já relatado, encontram-se reunidas para julgamento simultâneo duas impugnações, a que se opôs à imputação formalizada pelo Ato Declaratório Executivo

DRF/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014, e a que se insurge contra os lançamentos tributários consubstanciados nos Autos de Infração de fls. 3.694 a 3.719.

[...]

A lide administrativa, contudo, instaurou-se exclusivamente quanto às imputações formuladas pela Autoridade Tributária por meio dos Autos de Infração (fls. 3.694 a 3.719), visto que o apelo apresentado em combate ao Ato Declaratório Executivo DRF/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014, revelou-se intempestivo.

Nesse sentido, importa esclarecer que os lançamentos tributários formulados foram constituídos sob a perspectiva fático-jurídica da efetiva suspensão tanto da imunidade quanto das isenções tributárias postuladas pelo sujeito passivo para o ano-calendário 2010. O procedimento de auditoria-fiscal que culminou nos Autos de Infração, portanto, não se prestou para comprovar descumprimento de condições e requisitos para usufruto da imunidade ou das isenções, mas sim, para identificar o cumprimento das obrigações tributárias decorrentes da suspensão daqueles benefícios, bem como a verificação da ocorrência de fatos geradores de tributos federais e respectivo adimplemento por parte do sujeito passivo.

Assim, a suspensão, seja da imunidade, seja das isenções, foi o ponto de partida para o procedimento de lançamento, em conformidade com o que determina a legislação que regula a matéria, textual (Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 32, §6º):

[...]

Com efeito, todos os argumentos esgrimidos pelo sujeito passivo na impugnação aos Autos de Infração, bem como o respectivo acervo probatório carreado, direcionados para combater o procedimento que resultou na suspensão da imunidade e das isenções, bem como o ato de suspensão em si – Ato Declaratório Executivo DRF/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014 – seus fundamentos fáticos e normativos, são incompatíveis com a lide instaurada, pois, como já assinalado, o lançamento tributário não imputou nenhuma suspensão.

A impugnação ao Ato Declaratório Executivo DRF/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014, seus fundamentos e elementos de prova, como já adiantado, foi apresentada a destempo, não instaurando a lide, impossibilitando o seu conhecimento pelo Colegiado.

A determinação legal de reunião para julgamento simultâneo das impugnações, a que se opôs ao Ato Declaratório Executivo DRF/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014, e a que se insurge contra os lançamentos tributários consubstanciados nos Autos de Infração, não autoriza o aproveitamento de uma lide para discussão dos fundamentos da outra. Isto porque, não obstante se encontrarem correlacionadas, possuem objetos essencialmente distintos.

Uma trata de investigação do cumprimento de condições e requisitos para usufruto de imunidade constitucional e das isenções tributárias, no âmbito federal, quanto ao IRPJ e contribuições CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS/PASEP. A outra, trata da verificação do cumprimento das obrigações tributárias decorrentes da efetivação da suspensão da imunidade e da isenção. O lançamento tributário, pois, tem como pressuposto a efetivação da suspensão.

No caso do lançamento tributário, a Autoridade Tributária, diante da efetivação da suspensão da imunidade e das isenções tributárias, com a expedição do respectivo Ato Declaratório, intimou o sujeito passivo para que este manifestasse a opção pela forma de tributação, lucro real trimestral ou anual, bem como para apresentar Declaração das Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), demonstrativos dos resultados contábeis, Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e comprovantes de recolhimento de IRPJ, se fosse o caso.



Diante da omissão do sujeito passivo, procedeu-se à constituição dos créditos tributários, mediante apuração a partir da escrituração contábil do sujeito passivo, tendo sido adotada a forma de tributação pelo lucro real trimestral.

Afirma a Autoridade Fiscal que, no decorrer do procedimento fiscal, foram identificadas, na escrituração contábil do sujeito passivo, despesas que, conforme legislação apontada no Auto de Infração, são consideradas indedutíveis na determinação do lucro real e, por este motivo, foram adicionadas ao lucro líquido dos períodos de apuração para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Constatou-se que algumas despesas não foram aplicadas no desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade, outras não foram comprovadas com documentação hábil e idônea e outras foram pagas pela impugnante, mas resultaram em benefício de outras pessoas jurídicas, sendo reputadas não necessárias à atividade da entidade e, portanto, consideradas indedutíveis na determinação do lucro real, sendo adicionadas ao lucro líquido para cálculo do IRPJ.

Nesse sentido, revelam-se improficuos os argumentos e elementos de prova apresentados relativos à inexistência de irregular distribuição de patrimônio ou renda, aplicação integral dos recursos nos objetivos institucionais, regularidade da escrituração de receitas e despesas, e ausência de razoabilidade e proporcionalidade nas conclusões da fiscalização que decretou as suspensões, os quais postulam o restabelecimento da manutenção do regime de imunidade tributária, posto que, como já visto, alheio ao objeto da lide instaurada.

Idêntica conclusão quanto aos argumentos e provas relacionados às imputações fiscais de formação de grupo econômico de fato, para descaracterizar a apontada distribuição de patrimônio ou renda por meio de pagamento de empresas cujos sócios são ligados à impugnante e as remunerações de dirigentes e sócios por meio de pagamento de folha salarial foi regular, que também combatem a suspensão da imunidade e das isenções.

Igualmente improcedentes os argumentos de que certos dispêndios foram realizados em benefício da impugnante, atendendo aos interesses e necessidades institucionais, mediante aplicação do patrimônio nos objetivos sociais, não caracterizando distribuição irregular de patrimônio ou renda para os sócios ou dirigentes, buscando restabelecer a imunidade, quanto aos pagamentos em favor de várias pessoas jurídicas (Policlínica de Referência UVV Ltda; Central do Futuro Profissional Ltda; MPV Consultoria e Sistemas Ltda; SOX Serviços Expressos de Informática Ltda; Associação de Ensino Integrado e Organizado Universitário “AEIOU”; Sociedade de Ensino Aplicação do Espírito Santo; Diretório Central de Estudantes Prof. Aly da Silva; Sociedade Educacional Capixaba; Gemini Construção Ltda), bem assim os pagamentos realizados com o imóvel utilizado pelo Reitor da Universidade Vila Velha; as diárias e viagens de professores e alunos para participação em seminários e congressos; as “despesas diversas”, no valor de R\$ 2.080,88, sem comprovação; os gastos com “manutenção de obras e reformas”, R\$ 5.123,00; a aquisição do veículo para sorteio; os gastos com o processo seletivo; reparos no hospital público; seguro patrimonial e Campanha “Outubro Rosa”, posto que, como já repisado, não foi instaurada a lide quanto à suspensão da imunidade e das isenções.

Nesta senda, ineficazes os argumentos apresentados que tentam demonstrar a inexistência de fundamento para a suspensão da isenção fiscal instituída pela Lei nº 11.096/2005, no âmbito do Programa Universidade para Todos (PROUNI), pelas razões já elencadas, tais imputações foram tratadas no procedimento relativo ao Ato Declaratório Executivo DRE/VIT/ES nº 93, de 3/11/2014, para o qual não se instaurou a lide administrativa.

Finalmente, improcedente a alegação de nulidade dos Autos de Infração lavrados, sob o argumento de que a imunidade e as isenções fiscais do sujeito passivo foram indevidamente suspensas pelo ADE DRE/VIT/ES nº 93, de 2014, exatamente porque a

suspensão, tanto da imunidade quanto das isenções, encontra-se hígida e eficaz diante da consolidação do ato administrativo por ausência de apelo impugnatório tempestivo e não instauração da lide.

Por fim, vale mencionar que a autoridade julgadora, considerando os limites da lide, indeferiu o pedido de perícia. O indeferimento foi adequadamente fundamentado, conforme se percebe na seguinte passagem:

Isto posto, na hipótese dos autos, a perícia requerida, como analisado anteriormente, revela-se desnecessária, posto que dispensável, visando finalidade sem aptidão e eficácia para modificar o enquadramento ofertado às despesas glosadas pela Autoridade Tributária e já exaustivamente examinadas neste julgamento e, ainda que fosse justificável o seu objeto, entendo desnecessária a intervenção de profissional com conhecimento técnico-contábil especial, seja porque os elementos trazidos aos autos já são suficientes para formar a convicção necessária para decidir a lide instaurada, seja porque a autoridade administrativa tem o conhecimento e a competência funcional para apreciar as questões apresentadas na impugnação.

Ora, as diligências e perícias servem para dirimir dúvidas dos julgadores quanto à matéria de fato e o indeferimento por desnecessidade é expressamente previsto no artigo 18 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Desta forma, o indeferimento de diligência ou perícia considerada desnecessária para o deslinde da matéria posta para análise não configura hipótese de cerceamento do direito de defesa.

Em conclusão, voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira