



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720733/2017-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.385 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente CENTRO DE INTEGRAÇÃO EMPRESA ESCOLA - CIEE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. COMPETÊNCIA.

O artigo 32, §1º da Lei nº 9.430/96 não confere à autoridade fiscal a competência para analisar subsunção de determinada atividade ao conceito de assistência social.

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

Não faz jus à imunidade tributária, ficando configurado o descumprimento de requisito legal para a fruição do benefício fiscal, a entidade que distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, a membro do Conselho de Administração.

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

Se a auditoria fiscal encontra contabilidade confiável e suficiente a apurar os resultados tributáveis com base nas regras do Lucro Real, não se justifica o arbitramento, ainda que se trate de entidade de assistência social que tenha tido suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, e não escriture o LALUR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por maioria de votos, i.i) dar provimento ao recurso voluntário em relação ao tema "natureza de entidade assistencial da recorrente", divergindo os Conselheiros Marco Rogério Borges e Paulo Mateus Ciccone; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário em relação ao arguido pela recorrente acerca do descumprimento, pela contribuinte, dos preceitos do artigo 14, I, do CTN, vencida a Relatora e o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor em relação a esta matéria o Conselheiro Evandro Correa Dias; ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação ao tema "arbitramento" procedido pelo Fisco, cancelando os lançamentos. Os Conselheiros Murillo Lo Visco e Paulo Mateus Ciccone manifestaram intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, o Conselheiro Paulo Mateus

Ciccone declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF)

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Murillo Lo Visco, Paula Santos de Abreu, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o Conselheiro Caio César Nader Quintella.

Relatório

Trata o presente processo de duas matérias submetidas a julgamento em razão de impugnações apresentadas pelo Centro de Integração Empresa Escola CIEE: a primeira, referente a Ato Declaratório Executivo (ADE) que promoveu a suspensão da imunidade tributária da pessoa jurídica; e a segunda, relativa aos autos de infração lavrados para constituir créditos tributários em cumprimento ao ADE mencionado, pertinentes a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o PIS/Pasep.

A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo emitiu a Notificação Fiscal, ao examinar a escrituração contábil e documentos da Recorrente, relativamente aos anos calendários de 2012, 2013 e 2014, concluindo pela suspensão da imunidade tributária em razão das seguintes infrações (fls. 1610/1643):

a) Ausência de cunho assistencial do CIEE, em virtude do disposto no Parecer nº 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU o qual concluiu que:

A atividade de intermediação do CIEE corresponde, tão somente, à colocação do jovem em estágio profissional, o que não equivale à integração ao mercado de trabalho deste jovem. O estágio em si pode até ser instrumento para uma futura colocação no mercado de trabalho, na medida em que contribui para a formação profissional do jovem, porém a sua colocação em estágio, ou melhor, a tarefa de intermediação entre o jovem e a empresa, não corresponde à promoção à integração ao mercado de trabalho.

Embora seja tênue a diferença, é fundamental compreender que a atividade de intermediação ofertada pelo CIEE não equivale à formação oferecida pelo estágio. É o estágio que possibilita a formação do jovem e não a intermediação oferecida pelo CIEE, a qual poderia ser prestada tanto pelas próprias unidade de ensino do jovem, quanto por empresas criadas para essa finalidade. O que se pretende destacar é que, embora esta intermediação seja uma atividade relevante para o estudante, não é o CIEE que oferece o estágio e sim a empresa intermediada. Assim, não se vislumbra o cunho assistencial a

atividade de intermediação de estágio ofertada pelo CIEE, que, sem dúvida, é o seu principal objeto de atuação.

b) as atividades de estágio e aprendiz representam, na média dos três anos verificados, 94,46% do total, reforçando que essas são as atividades principais do CIEE. Logo, a principal fonte de receita do CIEE provém da venda de seus serviços de intermediação às empresas e aos órgãos públicos;

c) A principal atividade, de intermediação para estágio ou para aprendiz, é gratuita para o estagiário/aprendiz, mas não para a empresa contratante. Conforme verificado em contratos apresentados, a empresa contratante deve efetuar pagamentos mensais na proporção de estagiários ou aprendizes intermediados pelo CIEE;

d) O serviço de intermediação para estagiários e aprendizes não é atividade exclusiva do CIEE. Verifica-se que existem outras empresas que prestam esse mesmo tipo de serviço e que não gozam de imunidade/isenção;

e) Em determinadas condições, algumas atividades econômicas exploradas por entidades filantrópicas não estão abrangidas pelos benefícios da imunidade e isenção de tributos. Se a exploração fere a livre concorrência, colocando empresas do mesmo ramo em situação desvantajosa, acaba por ferir o princípio da livre concorrência, garantida na Constituição Federal em seu artigo 170, inciso IV, sendo o mesmo um dos princípios da ordem econômica;

f) ao verificar o cumprimento do disposto no artigo 14 do CTN foram efetuadas pesquisas em sistemas da RFB para verificar a existência de pessoas jurídicas vinculadas aos CPFs de membros associados da entidade, bem como identificados lançamentos contábeis relativos pagamentos efetuados a três conselheiros e lançamentos contábeis relativos à pessoa jurídica ligada ao presente da Gestão Executiva.

g) Diante dos documentos apresentados pelo contribuinte, a autoridade fiscal apontou as seguintes infrações (fls. 1625/1628):

5.3.5. **Ruy Martins Altenfelder da Silva** (CPF 028.677.108/04) – presidente do Conselho de Administração em todo o período fiscalizado (2012 a 2014)

a) Sócio da empresa RMAS Comunicação Ltda juntamente com Nidia Artacho Altenfelder Silva. No contrato de prestação de serviço entre CIEE (contratante) e RMAS (contratada) consta que o objeto do contrato é a prestação de serviços de publicidade que a Contratada prestará ao Contratante, abrangendo a divulgação no Programa “Diálogo Nacional” de interesse do Contratante. O contrato foi firmado em 2003 e aditado em todos os anos seguintes com a prorrogação do contrato e a revisão do honorário pago mensalmente. Na tabela abaixo são apresentados os valores pagos no período de 2012 a 2014 conforme os lançamentos contábeis em 2012 e 2013 na conta 33507701406 – CAMPANHAS INSTITUCIONAIS, e lançamentos contábeis em 2014 na conta 301080200007 – CAMPANHAS INSTITUCIONAIS.

(...)

b) Em pesquisa efetuada, foi verificado no endereço www.dialogonacional.com.br que o Programa Diálogo Nacional é um programa semanal de TV apresentado por Ruy Altenfelder e seu objetivo é oferecer ao telespectador entrevistas com personalidades formadoras de opinião das mais diversas áreas.

c) O CIEE paga mensalmente por inserção de publicidade em um programa que se resume a uma entrevista semanal, sendo que o entrevistador é o presidente do conselho de administração. E esse pagamento é efetuado para uma pessoa jurídica cujo sócio é o próprio presidente do conselho de administração. Os valores pagos mensalmente são fixos e reajustados a cada ano, conforme apresentado

acima. Não obstante a prestação do serviço de publicidade, o fato de o ser em um programa de pouca evidência, apresentado apenas uma vez por semana, e em que tudo converge para a figura do presidente do conselho de administração, enseja-se a presunção de indício de favorecimento a este último.

5.3.6. **Antoninho Marmo Trevisan** (CPF 058.444.608/04) – no período fiscalizado foi membro do Conselho Consultivo (em 2012 até 15/04) e membro do Conselho Fiscal (em 2012 a partir de 16/04, 2013 e 2014)

a) Sócio da empresa Faculdade Trevisan Ltda (CNPJ 03.195.861/0001-60). Os pagamentos efetuados pelo CIEE à Faculdade Trevisan se referem à um Termo de Acordo com objetivo de estabelecer ações para a implantação de salas de capacitação teórica do Programa Aprendiz Legal ministrado pelo CIEE. Por esse acordo a Faculdade Trevisan disponibiliza gratuitamente salas e espaço para realização de atividades. Além disso disponibiliza móveis, aparelho e equipamentos para uso dos colaboradores e aprendizes, sendo que, pelo uso desses móveis, aparelhos e equipamentos está estipulado que o CIEE pagará mensalmente R\$10.000,00 a partir de 19/08/2013. No item 5.3 desse acordo está estipulado o reajuste: *“Este valor será reajustado com base na variação do IGPM, na menor periodicidade que venha a ser admitida em Lei e que atualmente é 12(doze) meses”*. Abaixo são apresentados os valores desses pagamentos, conforme lançamentos contábeis em 2013 na conta 31701202921 – ALUGUELUNID MOOCA, e lançamentos contábeis em 2014 na conta 301030100001 – ALUGUEL.

(...)

b) Dos valores pagos mensalmente, cabe observar que estes iniciaram com o valor de R\$10.000,00 em 2013 e em 2014 já se observam pagamentos de R\$24.200,00, valor superior a 100% do estipulado inicialmente.

c) Pelo Termo de Acordo as salas e espaço são cedidos gratuitamente, porém está estipulado um valor mensal pelo uso de móveis e equipamentos. Há que se considerar que só existe a cessão do espaço por estes estarem ociosos. E o fato da faculdade ter ligação com conselheiro do CIEE pressupõe uma oportunidade de favorecimento a esse conselheiro.

5.3.7. **Yvonne Capuano** (CPF 010.892.938/87) – membro do Conselho Consultivo em todo o período fiscalizado (2012 a 2014).

a) Sócia da empresa PEC – Projeto Educacional Ycapuano, CNPJ 01.102.126/0001-30. Foi apresentado o Termo de Cooperação Técnica com o objetivo de propiciar o estágio de estudantes nas dependências do PEC. Os pagamentos efetuados pelo CIEE à PEC se referem a reembolsos de despesas dos valores despendidos com a concessão de bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários.

b) Conforme os documentos apresentados, o CIEE efetua o seu serviço de intermediação de estagiários, porém, **diferentemente de acordos celebrados com outras empresas**, foi concedida a isenção do pagamento mensal por esse serviço. Além de não receber pelo serviço prestado, o CIEE efetuou o reembolso de despesas da PEC (bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários). Em recibos da PEC consta que a importância recebida se refere à doação efetuada pelo CIEE.

c) A diferença de procedimentos, em relação à outras entidades/empresas, no acordo celebrado entre CIEE e PEC, indicam favorecimentos à empresa cuja sócia é membro do Conselho Consultivo do CIEE.

5.3.8. **Luiz Gonzaga Bertelli** (CPF 011.310.608/49) – da Gestão Executiva (órgão responsável pela execução das diretrizes emanadas do Conselho de Administração)

a) Sócio da empresa LG Bertelli Consultoria Empresarial (CNPJ 68.167.741/0001-03). No contrato de prestação de serviço firmado em 05/10/1995 entre o CIEE (contratante) e a LG Bertelli Consultoria Empresarial (contratada) consta como objetivo, no item I desse contrato, a prestação de serviços técnicos de consultoria, sendo que o sócio-gerente da contratada, Luiz Gonzaga Bertelli, **exercera a presidência da diretoria executiva da contratante** (CIEE).

(...)

b) De acordo com o art. 32 do Estatuto Social do contribuinte fiscalizado, compete ao Conselho de Administração dirigir a entidade. E o art. 43 desse Estatuto apresenta a Gestão Executiva, responsável pela execução das diretrizes emanadas do Conselho de Administração. **A figura principal da Gestão Executiva é o Superintendente Geral ou Presidente Executivo.** Conforme o Regimento Interno da Gestão Executiva compete à Superintendência Geral:

c) Conforme apresentado acima, a Gestão Executiva é o órgão responsável pela administração da entidade. No art. 44 do Estatuto Social está expresso que *“A organização prevista no art. 43 é por natureza inteiramente distinta dos órgãos institucionais previstos no art. 20 e as suas funções não se confundem com as funções estatutárias desses órgãos.”*. Assim está claro que a Gestão Executiva é o órgão criado para administrar a entidade sob o crivo do Conselho de Administração.

Nesse caso os superintendentes/presidentes da Gestão Executiva desempenham funções de **dirigentes não estatutários do CIEE**.

d) Foi verificado que os integrantes da Gestão Executiva prestam trabalho remunerado com vínculo empregatício, salvo o presidente/superintendente. Inclusive, este não figura na folha de pagamento do CIEE nem mesmo como contribuinte individual. O que se observou pelos documentos apresentados é que o Sr. Luiz Gonzaga Bertelli foi contratado para exercer a presidência da Gestão Executiva porém sua remuneração mensal é efetuada através da empresa LG Bertelli. Não obstante esse pagamento através de pessoa jurídica sugerir o encobrimento de uma relação de emprego, tal prática fica em desacordo com inciso I do § 4º do art. 12 da Lei 9.532/97 transcrito a seguir.

(...)

e) Observando que o inciso I do § 4º do art. 12 da Lei 9.532/97 foram incluídos pela Lei 12.868 de 15/10/2013, publicado no DOU (Diário Oficial da União) em 16/10/2013. Portanto, antes da publicação da Lei 12.868/2013, para o gozo da imunidade, a entidade não poderia remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. Entendendo-se dirigentes de forma ampla, englobando tanto os estatutários quanto os não estatutários. Portanto, antes da publicação da Lei 12.868/2013, o fato da entidade remunerar o seu presidente executivo através de pessoa jurídica demonstra o descumprimento de requisito para o gozo da imunidade. Com a publicação da Lei 12.868/2013, houve uma certa flexibilização na vedação de remuneração aos dirigentes com a introdução da possibilidade de remuneração a dirigentes não estatutários desde que estes tenham vínculo empregatício. Assim, a partir de 16/10/2013, a Lei 9.532/97 impõe que para não configurar descumprimento de requisito essencial para o gozo da imunidade é necessário que o dirigente remunerado seja empregado e não figure nos estatutos da entidade. No caso, o principal gestor do CIEE, Luiz Gonzaga Bertelli, atende apenas uma das condições impostas pela Lei 9.532/97, isto é, não figurar nos estatutos da entidade. Por exercer a gestão do CIEE por intermédio da pessoa jurídica LG Bertelli Consultoria Empresarial, não há formalmente vínculo de emprego, descumprindo, pois, o requisito da Lei 9.532/97 anteriormente transcrito.

f) No contrato de prestação de serviço entre CIEE e LG Bertelli Consultoria Empresarial no item III, subitens 3 e 4 está estipulado o pagamento de parcela adicional equivalente ao honorário mensal. Desta maneira ocorre o pagamento de dois honorários extras em cada ano. Esses pagamentos adicionais sugerem ser uma compensação ao pagamento de 13º e 14º salário pagos para os trabalhadores empregados da empresa.

g) Na tabela abaixo são apresentados os valores pagos à empresa LG Bertelli no período de 2012 a 2014 conforme os lançamentos contábeis em 2012 e 2013 na conta 31902900003 – CONSULTORIA E ASSESSORIA-PRESID, e lançamentos contábeis em 2014 na conta 301040200002 – CONSULTORIA E ASSESSORIA.

(...)

5.3.9. Conforme relatado acima houve indícios de favorecimentos a membros do conselho de administração, conselho consultivo e conselho fiscal em desacordo com o

art. 14, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966, o art. 12, § 4º, inciso I da Lei 9.532/97, e também com o previsto no próprio Estatuto Social da entidade no art. 6º inciso IV.

5.4. Pagamento de décimo quarto salário a trabalhadores

5.4.1. Foram verificadas nas folhas de pagamento rubricas referentes a pagamento de 14º salário: rubrica 69 (14º SALÁRIO – 1ª PARCELA) e rubrica 72 (14º SALÁRIO – 2ª PARCELA).

(...)

5.4.4. Considerando que o pagamento do décimo quarto salário constitui-se como uma mera liberalidade, e tendo em vista o montante gasto anualmente, conforme apresentado na tabela do subitem acima, não foi obedecido ao disposto no art. 14, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5172/1966.

Concedido o prazo de trinta dias da ciência da notificação para manifestação do contribuinte, conforme disposto no § 2º, do art. 32, da Lei nº 9.430/1996, foi apresentada manifestação de inconformidade e documentos anexos de fls. 1647/2035.

A autoridade fiscal apreciou a peça de defesa e as razões apresentadas foram consideradas improcedentes pelos fundamentos expostos no Parecer Defis/Gabinete, de 04/09/2017, juntado às fls. 2038/2049.

De acordo com o Parecer, o CIEE não logrou comprovar o caráter assistencial de suas atividades.

Em seguida, com base no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, foi editado o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 181, de 22 de setembro de 2017 (fl. 2051), tendo sido declarada a suspensão da imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, da pessoa jurídica CENTRO DE INTEGRAÇÃO EMPRESA ESCOLA - CIEE, no período de 01/01/2012 a 31/12/2014, por inobservância ao disposto no art. 14 do Código Tributário e demais normas tributárias pertinentes à matéria.

O citado ADE foi publicado no Diário Oficial da União (DOU) em 27/09/2017 (fl. 2052).

Por meio do Termo de Solicitação de Juntada de 26/10/2017 (fl. 2056), o CIEE apresentou a impugnação de fls. 2059/2088, cujas alegações são as seguintes:

a) Nulidade do Ato Declaratório, por cerceamento ao direito de defesa e por estar fundamentado em conceitos e provas do Parecer CONJUR/MDS nº 136/2012, inaplicável ao caso, uma vez que o referido Parecer tinha por escopo analisar o enquadramento do CIEE como entidade beneficente de assistência social, para fins de cumprimento dos requisitos para a imunidade das contribuições previdenciárias, cuja sistemática é distintas dos impostos;

b) Discute-se no presente processo a imunidade dos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços as entidades que prestam assistência social no sentido amplo da expressão. Para tanto, devem cumprir com os requisitos do artigo 14 do CTN que, cumprindo a função de regular as limitações ao poder de tributar, nos termos do artigo 146, inciso II da Constituição Federal, estabelece as únicas exigências que devem ser satisfeitas pelas entidades de assistenciais e/ou educacionais para gozarem da imunidade prevista constitucionalmente.

c) No caso das entidades assistenciais, como é o caso do CIEE, o CEBAS é concedido pelo atual Ministério do Desenvolvimento Social (MDS), o qual, em momento específico e atípico, diante de nova regulamentação (Lei nº 12.101/2009, Resolução CNAS no 27/2011 e Resolução CNAS nº 33/2011) proferiu o Parecer CONJUR/MDS nº 136/2012. Ocorre

que referido Parecer não tem o condão de tratar do conceito de assistência social para fins da imunidade a impostos, uma vez que fora proferido no âmbito do MDS, para fins de CEBAS.

d) processo de CEBAS referente ao período ora questionado fora deferido, não obstante os termos do Parecer CONJUR/MDS n.º 136/2012. Posteriormente, o próprio Ministério alterou seu entendimento, tanto que atualmente o entendimento sobre promoção da integração ao mercado de trabalho está formalizado na Nota Técnica n.º 02/2017/DRSP/SNAS/MDS, 23.01.2017;

e) Em relação ao apontado descumprimento dos requisitos previsto no artigo 14 do CTN, teceu as seguintes considerações;

e.1) Em relação ao contrato de prestação de serviços de publicidade celebrado com a RMAS Comunicação Ltda o objeto foi, de fato, alcançado, uma vez que as atividades do CIEE eram divulgadas em programa vinculado à REDEVIDA de televisão. O contrato foi celebrado em 2003, tendo sua vigência sido estendida até o período fiscalizado, no qual, por coincidência, seu sócio ocupava o cargo de Presidente do Conselho de Administração do CIEE. Assim, é evidente que o *animus* das partes em contratar em muito precedeu qualquer vínculo estatutário do Sr. Ruy Altenfelder com a entidade, uma vez que fora firmado quase dez anos antes da sua eleição para o cargo (Presidente do Conselho).

e.2) Em relação ao termo de acordo de cooperação técnica celebrado com a Faculdade Trevisan Ltda, destaca que não houve nenhum benefício à pessoa jurídica contratada, tampouco à pessoa física do Conselheiro;

e.3) Em relação ao termo de cooperação técnica celebrado com o PEC - Projeto Educacional Ycapuano, asseverou que a equivocada compreensão da Auditora Fiscal sobre a isenção da contribuição concedida pelo CIEE ao PEC, como se ela fosse exclusiva, não se sustenta porque em outras oportunidades a isenção da contribuição institucional é um benefício concedido a outras pessoas jurídicas com as quais desenvolve as atividades de estágio e aprendizagem.

e.4) Em relação ao contrato de consultoria celebrado com a LG Bertelli Consultoria Empresarial destaca que a remuneração dos diretores não estatutários sempre foi permitida, tanto o é que, no caso específico do CIEE, a remuneração paga ao Sr. Luiz Gonzaga Bertelli foi objeto de análise pelo E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em decisão transitada em julgado já apresentada nesse processo, que entendeu que referida remuneração não violaria quaisquer das normas aplicáveis..

f) O pagamento do 14º salário é realizado aos empregados do CIEE, sendo parte de sua remuneração, razão pela qual não há qualquer hipótese de ser considerado distribuição. Trata-se de verba e/ou remuneração trabalhista, paga como um direito trabalhista do empregado, ao qual ele, de fato tem direito.

g) Aplica integralmente os seus recursos no território nacional e em suas finalidades sociais;

h) Mantém escrituração contábil revestida de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão;

Em 04/09/2017 foi emitido Parecer Conclusivo (fls. 2038 a 2049), elaborado pela Delegada Adjunta da DEFIS SP, no qual foram analisados a notificação fiscal, a manifestação do sujeito passivo e os documentos comprobatórios do processo. O Parecer se manifestou pela aprovação da suspensão da imunidade tributária.

Em 22/09/2017 foi emitido o Ato Declaratório Executivo – ADE n.º 181 (fl. 2051) pelo Delegado da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em

São Paulo declarando a suspensão da imunidade tributária no período de 01/01/2012 a 31/12/2014 (DOU - fl. 2052).

Efetivada a suspensão da imunidade tributária do contribuinte, foi lavrado o respectivo auto de infração referente ao IRPJ, com reflexos na CSLL, PIS e Cofins. Relativamente ao levantamento do débito, destacou a fiscalização que, considerando a suspensão da imunidade, o contribuinte se enquadra na tributação do imposto de renda pelo lucro real, uma vez que a receita total auferida é superior ao limite estabelecido na legislação.

Considerando a não apresentação da apuração do imposto de renda pelo lucro real (Lalur) foi efetuado o arbitramento do lucro e determinada a base de cálculo, de acordo com a legislação especificada.

Foram consideradas como receita bruta as receitas decorrentes das atividades de estágio (contas contábeis de contribuição atividade estágio), aprendiz (contas de atividades produtos/serviços), alfabetização (contas de atividades produtos/serviços), feira do estudante (contas de atividades produtos/serviços) e administração (contas de receitas diversas). As receitas decorrentes de locação (contas de receitas diversas) e estacionamento (contas de receitas diversas), consideradas como demais receitas, foram acrescidas a base de cálculo do lucro arbitrado.

Tratou-se ainda da determinação da base de cálculo da CSLL, além do PIS e da Cofins. Não havia valores declarados ou recolhidos pelo contribuinte em relação ao IRPJ, CSLL e Cofins. Em relação ao PIS, foram verificadas declarações em DCTF e recolhimentos referentes ao PIS FOLHA e que foram considerados na apuração dos valores devidos. Foram também especificadas as alíquotas aplicadas aos diversos tributos lançados. Foi aplicada multa qualificada de 150% por entender a autoridade fiscal que, ao se declarar imune, a Recorrente impediu o conhecimento da ocorrência de fatos geradores das obrigações tributárias por parte da autoridade fazendária o que demonstraria indício de sonegação nos previstos no art. 71 da Lei nº 4.502.1964.

Cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 2645/3078, na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

- Os autos de infração padecem do vício de fundamentação, já que não há no TVF as questões de fato que ensejaram a constituição dos créditos tributários, mas tão somente referências ao Ato Declaratório, o qual, de igual maneira, não se encontra devidamente fundamentado (tópico II.1);
- Uma vez que o Impugnante possui escrituração contábil regular (auditada por empresa especializada e independente) e que a Fiscalização teve acesso a toda a documentação contábil referente ao período de 2012 a 2014 - tomando conhecimento acerca de todas receitas, custos e despesas -, esta não poderia ter apurado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro arbitrado. Conforme jurisprudência pacífica do E. CARF, o arbitramento é uma medida excepcional, cabível apenas quando o Fisco comprova a imprestabilidade da escrituração contábil do contribuinte (tópico II.2);
- As próprias informações utilizadas pela I. Autoridade Fiscal na formalização do lançamento fiscal comprovam que a aplicação do coeficiente de arbitramento de 38,40% é totalmente abusiva considerando-se exclusivamente as informações utilizada nos Autos de Infração, chega-se a um coeficiente de aproveitamento econômico de 15,79% (tópico II.2);
- Tendo em vista que os Autos de Infração de IRPJ e CSLL deveriam ter sido lavrados pela sistemática do lucro real trimestral, os supostos créditos tributários de PIS e da COFINS não poderiam ter sido formalizados com base na sistemática cumulativa, razão pela qual devem ser cancelados, conforme jurisprudência do E. CARF (tópico II.2);

- Deve ser reconhecida a extinção de parcela dos créditos tributários constituídos, eis que transcorreu o prazo de 05 (cinco) anos entre a suposta ocorrência do fato gerador e a formalização do lançamento fiscal (tópico II.3);
- Considerando a opção da I. Auditoria Fiscal de lavrar os Autos de Infração no âmbito do mesmo processo que ainda discute o Ato Declaratório de suspensão da imunidade do Impugnante, ambos os julgamentos deverão ocorrer em ato contínuo, uma vez que estão diretamente relacionados, de modo que, sendo o Ato Declaratório julgado improcedente, igualmente serão consideradas improcedentes as autuações ora impugnadas, que dele decorreram (tópico II. 4);
- O CIEE é uma entidade sem fins lucrativos, responsável pelo desenvolvimento de projetos voltados à inserção do adolescente e jovem no mercado de trabalho - programas de estágio e aprendizagem - e à alfabetização de adultos, em consonância com as diretrizes jurídicas que conceituam a assistência social (CF, LOAS, entendimentos do STF e CNAS e reconhecimento do próprio MDS, que concedeu o CEBAS ao Impugnante). Assim, inegável sua atuação como entidade assistencial, não havendo que se falar em mera prestação de serviços ou intermediação da relação entre seus parceiros e os adolescentes e jovens contratados, o que consequentemente confere o caráter de imune a impostos e contribuições sociais ao CIEE (tópico III. 1);
- Com relação às imunidades aplicáveis ao CIEE, o Impugnante faz jus aos benefícios previstos pelos artigos 150, inciso VI, alínea "c" e 195, parágrafo 7º, ambos da CF, os quais afastam a cobrança de impostos e contribuições sociais de entidades assistenciais. Para tanto, tratando-se de limitação constitucional ao poder de tributar, o CIEE observa requisitos estabelecidos por lei complementar, quais sejam os estabelecidos pelos artigos 9º e 14 do CTN, nos termos exaustivamente detalhados pela presente Impugnação. No que se refere à imunidade às contribuições sociais, as autoridades judiciais e administrativas já fixaram o entendimento de serem igualmente aplicáveis às contribuições ao PIS e a COFINS, que também não devem ser exigidas do CIEE, enquanto portador de CEBAS (III.2);
- Dentre todas as comprovações trazidas pelo CIEE, não há dúvidas de que a entidade cumpre com todos os requisitos legais necessários à fruição da imunidade, uma vez que (a) não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou renda; (b) aplica todos os seus recursos no território nacional e no desenvolvimento de atividades relacionadas às suas finalidades sociais; e (c) mantém sua escrituração fiscal e contábil regular e revestida de todas as formalidades capazes de assegurar sua exatidão, nos termos estabelecidos em lei (tópico III.2.1);
- Enquanto entidade sem fins lucrativos, o CIEE não está impedido de desenvolver atividades econômicas, devendo apenas (a) as relacionar com sua finalidade estatutária; e (b) reverter integralmente seus resultados financeiros na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais. Além disso, as atividades desenvolvidas pelo CIEE são também desenvolvidas por outras entidades sem fins lucrativos, que também fruem do regime de imunidade, de forma que esse não coloca o CIEE em uma situação favorável e, consequentemente, não faz com que suas atividades caracterizem afronta ao princípio da livre concorrência (tópico III.3.1);
- O CIEE também demonstrou que todas as situações indicadas pela I. Auditoria Fiscal como favorecimento aos membros de seu Conselho, resultando em descumprimento de requisitos legais para fruição da imunidade, não foram corretamente interpretadas pela Fiscalização, pois todas as contratações discutidas foram celebradas com objetos diversos e específicos, diretamente relacionados às finalidades sociais do CIEE, para o desenvolvimento de projetos determinados, divulgação de suas atividades para ampliação de sua atuação ou aprimoramento de sua gestão administrativa (tópico III.3.2);
- Ainda, o pagamento do 14º salário que o CIEE realizou a seus funcionários, também não pode ser caracterizado como distribuição de resultados ou pagamento de bonificação, por ter natureza essencialmente trabalhista, caracterizando parte da

remuneração e não estando atrelado ao atingimento de qualquer meta ou resultado por parte da empresa ou do funcionário (tópico III.3.3); e

Ainda que não se entenda pelo cancelamento integral dos Autos de Infração, o que se alega a título meramente argumentativo, deve ser, ao menos, determinado o cancelamento da multa qualificada, eis que não restou comprovada a exigência de qualquer ato doloso por parte do Impugnante (tópicos III.4, III.5 e III.6). Por fim, deve ser determinado o cancelamento dos juros de mora sobre a multa de ofício eis que a cobrança de tais acréscimos somente é possível sobre os tributos (tópico III.7).

Em 20 de novembro de 2018 a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (MG) confirmou o ato de suspensão da imunidade e negou provimento à Impugnação da Recorrente, em decisão cuja ementa é a seguinte (fls.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à expedição do Ato Declaratório Executivo - ADE de suspensão da imunidade tributária e relativos à formalização do lançamento dele decorrente, tendo o sujeito passivo sido cientificado dos fatos e das provas documentais que motivaram o procedimento fiscal e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita em todas as fases processuais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NÃO CARACTERIZADA.

Confirmada que a principal atividade desenvolvida pela pessoa jurídica não se caracteriza como ação ou serviço de assistência social, deve ser mantida a suspensão da imunidade tributária em razão das disposições constitucionais, que garantem a imunidade em relação às instituições de assistência social.

PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

A caracterização indevida como entidade imune configura afronta ao princípio constitucional da livre concorrência.

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

Não faz jus à imunidade tributária, ficando configurado o descumprimento de requisito legal para a fruição do benefício fiscal, a entidade que distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, a membro do Conselho de Administração.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DOLO.

Configurada a ação dolosa do contribuinte no cometimento da infração, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EFEITOS.

Confirmada a suspensão da imunidade tributária por meio do competente ADE, a entidade fica sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. REQUISITO LEGAL.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, tendo sido cientificado do ADE de suspensão da imunidade tributária, devidamente intimado, deixar de apresentar à autoridade fiscal o Lalur, livro de escrituração obrigatória para fins de determinação do lucro real.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. PERCENTUAL APLICÁVEL.

O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados na legislação pertinente, acrescidos de 20%.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que ficar caracterizada a prática de sonegação ou fraude definida na forma da lei e comprovada em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é devida a incidência dos juros de mora calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LUCRO ARBITRADO. INCIDÊNCIA CUMULATIVA.

Legitimado o arbitramento do lucro no período autuado, o lançamento da contribuição para o PIS deve ser efetuado em conformidade com as regras pertinentes à incidência cumulativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LUCRO ARBITRADO. INCIDÊNCIA CUMULATIVA.

Legitimado o arbitramento do lucro no período autuado, o lançamento da Cofins deve ser efetuado em conformidade com as regras pertinentes à incidência cumulativa.

Cientificada (fls. 3178) a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 3181/3267, no qual reitera as alegações já suscitadas. Em particular, alega: a) Necessidade de observar os comandos da LINDB; b) Impossibilidade de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado e, por consequência, da apuração da base de cálculo do PIS/COFINS pela sistemática não cumulativa; c) Decadência de parte do crédito tributário - IRPJ/CSLL (1º, 2º e 3º trimestres de 2012) e PIS/COFINS (janeiro a novembro de 2012)

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade motivo pelo qual, dele conheço.

Conforme observado no relatório da decisão recorrida, duas são as questões levadas ao conhecimento da turma. A primeira refere-se à legalidade do ato de suspensão da imunidade da Recorrente e, a segunda, é relativa ao lançamento tributário.

1) PRELIMINARES

1.1) DA NECESSIDADE DE SE OBSERVAR OS COMANDOS DA LINDB

Preliminarmente, alega a Recorrente a necessidade de se aplicar à hipótese em questão a norma prevista no artigo 24 da Lei nº 13.655/2018 que incluiu o dispositivo na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB.

O dispositivo, inserido pela Lei nº 13.655/2018, tem o seguinte teor:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, **quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado** levará em conta as **orientações gerais da época**, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou **em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária**, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público entende o Contribuinte que a Fiscalização não poderia autuá-lo,

Alega a Recorrente que em razão da amortização das despesas de ágio ter se dado em conformidade com a jurisprudência da CSRF na época do ato, qualificando-se como *jurisprudência administrativa majoritária* o que se adequaria ao conceito de "orientações gerais" previsto no artigo acima transcrito.

A norma do art. 24 proíbe que se declarem inválidos determinados comportamentos administrativos (atos, contratos, ajustes, processos) que já surtiram efeitos e que, à época em que praticados, estavam de acordo com as orientações gerais (normas ou práticas administrativas reiteradas, jurisprudência de origem judicial ou administrativa) então vigentes. Mesmo no caso daqueles comportamentos administrativos que se pautaram nas orientações de uma jurisprudência então majoritária, o art. 24 determina sua preservação ou incolumidade.

Parece claro que o objeto da norma do art. 24 são comportamentos administrativos consolidados (atos, contratos, acordos, processos) que o dispositivo protege contra possíveis invalidações retroativas pelos órgãos de controle. Portanto, o que faz o art. 24 é limitar o poder dos órgãos de controle de invalidarem comportamentos administrativos anteriores.

Não procede a afirmação de que o art. 24 esteja regulando o processo de “atribuição de efeitos tributários a operações realizadas pelo contribuinte”. Conforme bem esclarece o Conselheiro Carlos Augusto Daniel, redator do voto vencedor sobre esse tema (aplicação do artigo 24 da LINDB) constante do Acórdão n.º 1301-003.656:

Parece-nos que o ponto mais problemático diz respeito ao alcance desse dispositivo em relação a atos realizados pelo Contribuinte, com base no art. 150, §4º do CTN, com a finalidade de declarar os fatos geradores ocorridos, apurar o tributo devido incluindo aí o cômputo de despesas e demais exclusões na apuração do seu Lucro Real e, finalmente, pagar o tributo, sujeitando-se a posterior ato homologatório da Administração, expresso ou presumido.

O dispositivo é expresso em afirmar que alcança "*a validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado*".

Adiantando-nos à parte final da disposição, não temos dúvidas de que o ato do contribuinte *perfaz a constituição do crédito tributário*, o que resta corroborado pelo efeito extintivo do "pagamento antecipado", conforme estabelecido pelo art. 3º da Lei Complementar n.º 118/2005 somente se extingue o que já existe, com definitividade, ainda que sujeito a posterior revisão administrativa no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador de modo que não vemos como sustentar, ainda que *ad argumentandum*, que o lançamento somente se concluiria após o término do processo no âmbito do CARF.

(...)

A relevância da dúvida é **patente**, pois o ato do contribuinte, em cumprimento da obrigação de apuração do crédito tributário, **não** tem natureza de ato administrativo (diferentemente do lançamento tributário, realizado exclusivamente por autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN²) em sendo o adjetivo "administrativa" referente exclusivamente a "norma", então tanto o ato administrativo quanto o privado estariam abrangidos pelo dispositivo, caso contrário, apenas os atos administrativos, como o lançamento, estariam sujeitos à vedação de revisão.

(...)

Assim, parece haver entre todos os autores que participaram da elaboração da lei um alinhamento no sentido do alcance do art. 24 da LINDB apenas aos atos administrativos, e não a quaisquer atos privados, ainda que relevantes na relação entre Administração Pública e o cidadão contribuinte.

Esse ponto foi expressamente afirmado pelo Prof. Carlos Ari Sunfeld, um dos autores da lei, nos seguintes termos:

*O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que **nenhuma REVISÃO DE VALIDADE DE ATO SINGULAR DA AUTORIDADE** (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito.*

Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova interpretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146)."

Por mais que o ato apuração do tributo seja do contribuinte em relação à Receita Federal, que deverá homologá-lo, *isso não o torna um ato administrativo*, cuja definição clássica de Hely Lopes Meirelles já acentuava seus caracteres: "*Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria*".

(...)

Pretender afirmar que o lançamento realizado no contexto do lançamento por homologação seria o referido Ato 01, como forma de justificar a aplicação do art. 24 da LINDB, me parece absolutamente incorreto. Esse lançamento não é o ato a ser revisado inicialmente (ato 01), *mas sim o ato de revisão da conduta do particular* (ato 02).

A única forma de justificar a aplicação do art. 24 aos casos de lançamento por homologação seria através de uma *interpretação analógica* do dispositivo, a qual entendo não ser cabível, sobretudo por implicar, como resultado, em instrumento de dispensa de crédito tributário constituído, sem amparo direto de lei.

Desse modo, parece-nos que a referida norma não alcança os atos privados realizados no procedimento de declaração dos fatos geradores e apuração dos tributos devidos, mas apenas aos atos administrativos realizados pela Administração Pública.

Por fim, mesmo que se aceite a interpretação de que o art. 24 se refere a atos e contratos privados, ainda há outro obstáculo intransponível ao uso que se pretende fazer do artigo. É que também se mostra equivocado pensar que, quando o CARF julga um recurso contra um lançamento tributário, esteja revisando a validade de atos praticados pelos contribuintes. Não se trata disso. Tanto o CARF quanto as autoridades lançadoras simplesmente qualificam os fatos e os atos praticados pelo contribuinte à luz da legislação tributária, mas não têm competência para invalidar atos privados.

Para invalidar negócios jurídicos por simulação, fraude à lei etc., é necessária sentença judicial, nos termos do Código Civil (cf. arts. 166 a 184). Quando se afirma genericamente que o CARF ou a fiscalização “invalidaram” determinado planejamento tributário, não se trata propriamente de invalidar atos e negócios jurídicos, e sim de considerar que determinados atos e negócios não são aptos a desencadear os efeitos tributários defendidos e buscados pelos contribuintes.

Em face do exposto, rejeito a preliminar.

1.2) DECADÊNCIA DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - IRPJ/CSLL (1º, 2º E 3º TRIMESTRES DE 2012) E PIS/COFINS (JANEIRO A NOVEMBRO DE 2012)

Alega a Recorrente que a exigência de parte dos tributos também não é cabível, tendo em vista a extinção do crédito tributário pela decadência, nos termos do que dispõe o artigo 150, parágrafo 4º do CTN, aplicável ao caso concreto, tendo em vista a ausência de dolo, fraude ou simulação.

Ressaltou ainda que, uma vez que o Ato Declaratório foi expedido apenas em 2017, não há que se falar em necessidade de recolhimento do tributo no ano-calendário de 2012 para que se aplique o prazo decadencial, previsto no art. 150, § 4º do CTN; ressaltou também que recolheu aos cofres públicos valores a título de PIS, o que teria sido reconhecido pela autoridade fiscal.

A decisão recorrida, negou provimento à referida alegação por entender que tendo sido imputada a multa de 150% , a decadência, necessariamente, deveria tomar como *dies a quo* aquele estabelecido pelo artigo 173 do CTN. Confirma-se:

Na situação dos autos e conforme constou expresso no TVF, a decadência deve ser considerada pelas regras do art. 173, I do CTN, porque houve a qualificação da multa, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, em razão dos fatos alinhados pela autoridade fiscal, que evidenciaram a conduta dolosa do contribuinte no cometimento das infrações. As circunstâncias agravantes para a qualificação da multa foram confirmadas em análise compreendida no item IV deste Voto, ao qual se faz remissão.

A decadência constitui uma das hipóteses de extinção do crédito tributário a que se refere o art. 156 do CTN, cuja regra geral foi definida no art. 173, nos seguintes termos:

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Nos casos em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o recolhimento do tributo ou contribuição devidos, o prazo decadencial foi definido em cinco anos a contar da data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, transcrito em seguida:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Incorreta a premissa utilizada pela decisão recorrida no sentido de que deveria ser aplicado o prazo do artigo 173 em razão da qualificação da multa. Isso porque, mesmo que se conclua correta a suspensão da imunidade usufruída pela ora Recorrente, tal suspensão, por si só, não é suficiente para caracterizar fraude ou dolo no sentido penal. Não foi comprovada falsidade ou má fé.

O eventual erro quanto à matéria jurídica (natureza assistencial da atividade ou impossibilidade de remuneração dos serviços prestados pelos conselheiros) não se confunde com a fraude elemento essencial do tipo penal. Nesse sentido, valiosa a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Habeas Corpus nº 72.584-8:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ICMS - ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS - CREDITAMENTO- FRAUDE. A fraude pressupõe a vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença de alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que se presume o consentimento viciado e objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.

Esclarecedor o seguinte trecho do voto do Ministro Relator Marco Aurélio

"conforme salientado pelo Juízo, ao proferir sentença absolutória, passou-se ao fisco a informação de que o creditamento resultava da diferença de alíquota, isso mediante lançamento claro e preciso, nas respectivas guias. Como, então, falar em fraude? O que houve foi impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode acontecer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também, no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo.

A "informação falsa" que justifica a imputação da penalidade qualificada de 150% está relacionada a ocultação de fato e não questionamento sobre o seu significado jurídico. Essa distinção fundamental fica mais clara com os exemplos fornecidos por HUGO DE BRITO MACHADO em sua obra "Estudos de Direito Penal Tributário". Vejamos:

Primeiro exemplo: dizer que ocorreu ou não ocorreu, um acréscimo patrimonial, em determinada empresa, é uma questão *de fato*. Dizer que esse acréscimo patrimonial está, ou que não está, determinado de acordo com a legislação tributária é uma questão *de direito*, como é também uma questão *de direito* saber se o dito acréscimo patrimonial é, ou não é, tributável pelo imposto de renda.

Segundo exemplo: dizer que determinado produto industrializado tem determinadas características materiais, ou que não as tem, é uma questão *de fato*. Dizer que o mesmo produto está classificado nesta ou naquela posição da Tabela de Incidências do IPI é uma questão *de direito*.

(...)

Muitos outros exemplos podem ser citados. Importante, porém, é perceber que, nas questões de fato, a divergência não se estabelece a respeito do significado jurídico dos fatos, mas sobre os próprios fatos, nos aspectos perceptíveis independentemente de conhecimento jurídico.

Dessa forma, para que se pudesse falar em "informação falsa" seria necessário demonstrar, por exemplo, que os contratos eram falsos e que a remuneração dos conselheiros decorreu de serviços inexistentes ou superfaturados. Inteiramente distinto é entender que tal atividade não se caracteriza assistência social para fins da imunidade tributária e que os valores recebidos em decorrência dos serviços afrontam as limitações do artigo 14 do CTN.

Todavia, se confirmada a suspensão da imunidade, não poderia ser aplicado o prazo do artigo 150, §4º do CTN, àqueles tributos em que não houve pagamento antecipado. Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733, submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do CPC/73, definiu que o marco temporal para contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso dos autos, é o pagamento. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do *Codex Tributário*, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008

Alega a Recorrente que *"uma vez que o ADE, por meio do qual houve a suspensão da imunidade do Recorrente, foi expedido apenas em 2017, não há que se falar em necessidade de recolhimento do tributo no ano-calendário de 2012 para que se aplique o prazo decadencial, previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN."*

Incorreta a premissa da Recorrente. No caso em questão não há que se falar em lançamento por homologação. Isso porque, como reconhece a Recorrente, no autolancamento por ela efetuado declarou-se imune. Sendo assim, trata-se, no caso, de revisão de lançamento, que nada mais é do que uma das hipóteses de lançamento de ofício prevista no artigo 149 do CTN. Confira-se:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; (*grifamos*)

No entanto, em relação ao PIS, a própria autoridade fiscal, nas fls. 19 do TVF, reconhece que foram efetuados recolhimentos e que esses foram levados em consideração na apuração dos valores devidos. Sendo assim, deve ser reconhecida a decadência em relação aos

fatos geradores ocorridos entre 31.01.2012 e 30.11.2012, uma vez os Autos de Infração foram lavrados em 12/12/2017.

Diante do exposto, dou parcial provimento a preliminar para reconhecer a decadência do lançamento do PIS em relação aos fatos geradores ocorridos entre 31.01.2012 e 30.11.2012.

1.3) NULIDADE DO ADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A Recorrente arguiu a nulidade do ADE argumentando que caberia à fiscalização apontar os motivos pelos quais teria identificado o descumprimento dos requisitos de imunidade e em razão da ausência de clareza e precisão na fundamentação do Ato Declaratório, por meio do Parecer DEFIS/Gabinete de 04/09/2017.

Incorreta a alegação da Recorrente. A suspensão da imunidade foi efetuada por autoridade competente, seguiu o rito determinado em lei e foi devidamente motivada. Foram apontados, pormenorizadamente, os fatos que, na visão da autoridade fiscal, dariam ensejo à suspensão da imunidade. Eventual discordância quanto à interpretação dada pela autoridade fiscal a esses fatos é matéria de mérito e não de nulidade o ato. Nesse sentido, merece transcrição o seguinte trecho da decisão recorrida:

Conforme já comentado, a suspensão da imunidade tributária segue o rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Nesse sentido, conforme foi sintetizado no TVF, em cumprimento ao disposto no § 1º, do art. 32, da Lei nº 9.430, de 1996, foi lavrada a Notificação Fiscal e formalizado o processo nº 19515.720733/2017-49, tendo o sujeito passivo apresentado suas alegações e documentos para contraditá-la, nos termos previstos no § 2º.

Foi então emitido Parecer Conclusivo em observância às disposições do § 3º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborado pela Delegada Adjunta da Defis/SP, no qual foram analisados a Notificação Fiscal, a manifestação do sujeito passivo e os documentos comprobatórios do processo. O Parecer se manifestou pela aprovação da suspensão da imunidade tributária do CIEE.

Em seguida, foi emitido o ADE nº 181/2017 pelo Delegado da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo declarando a suspensão da imunidade tributária no período de 01/01/2012 a 31/12/2014, tendo sido publicado no DOU em 27/09/2017.

Todos os atos administrativos foram devidamente motivados, fundamentados e cumpriram estritamente o rito processual previsto no art. 32 da Lei nº 9430, de 1996, tendo sido respeitado o amplo direito de defesa do contribuinte nas diversas fases processuais, devendo ser rejeitada a arguição de nulidade do ADE por cerceamento do direito de defesa.

Em face do exposto, rejeito a preliminar.

1.4) NULIDADE DO ADE POR VÍCIO DE COMPETÊNCIA DO PARECER FISCAL QUE LHE SERVIU DE FUNDAMENTO.

Segundo o Recorrente, outro motivo para nulidade decorre do fato de o Parecer Fiscal, que fundamentou o Ato Declaratório, ter extrapolado sua competência, ao trazer à discussão elementos que envolvem o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, relacionados à imunidade de contribuições previdenciárias, especialmente por citações ao Parecer CONJUR/MDS nº 136/2012, que considera inaplicável ao caso.

Incorretas as alegações da Recorrente. Em primeiro lugar, porque a suspensão da imunidade deu origem tanto ao lançamento dos impostos e contribuições discutidos nesse processo quanto ao lançamento de contribuições previdenciárias objeto do processo n.º 19515.721246/2017-01. Além disso, a discussão quanto ao conceito de entidade de assistência social para fins de imunidade dos impostos e o de entidade beneficente de assistência social aplicável às contribuições previdenciárias é matéria de mérito devendo ser juntamente com ele analisada.

Em face do exposto, rejeito a preliminar

1.5) NULIDADES RELATIVAS À APURAÇÃO DOS TRIBUTOS – IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL PELO LUCRO ARBITRADO.

Alega a contribuinte a nulidade do lançamento com base na sistemática do lucro arbitrado, por não ter a fiscalização se desincumbido no do ônus de demonstrar a imprestabilidade da sua escrita contábil

De acordo com o TVF a apuração pelo lucro arbitrado se tornou imperativa, uma vez que a contribuinte, quando intimada, não apresentou o LALUR. Confira-se:

“5.1. O contribuinte foi cientificado da expedição do ADE 181/2017 através do Termo de Intimação Fiscal de 03/10/2017 com ciência eletrônica nesta mesma data. Nesse Termo foi intimado a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real **sob pena de arbitramento do lucro**. Em resposta de 20/10/2017, informou que considerando sua natureza jurídica de associação sem fins lucrativos, o CIEE não auferiu lucro. E que não está submetido à obrigação contábil de escrituração do LALUR, não sendo contribuinte do Imposto de Renda em virtude de fruir do regime tributário de imunidade. (...)

6.3. Considerando a não apresentação da apuração do imposto de renda pelo lucro real foi efetuado o arbitramento do lucro.”

Verifica-se que o único pressuposto utilizado para apuração da base de cálculo com base no lucro arbitrado, seria, de fato, a ausência de apresentação do LALUR por parte da Recorrente. O TVF assume, textualmente, a premissa de que o arbitramento é a penalização pela ausência de apresentação de documentos por parte da Recorrente.

Todavia, a jurisprudência majoritária desse Conselho é no sentido de que o arbitramento é medida excepcional e só deve ser efetuado caso demonstrado, por parte da autoridade fiscal, a imprestabilidade da escrita do contribuinte. Nesse sentido, relevante a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão n.º 9101-002.894, relatado pela Conselheira Adriana Gomes Rego, o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

Se a auditoria fiscal encontra contabilidade confiável e suficiente a apurar os resultados tributáveis com base nas regras do Lucro Real, não se justifica o arbitramento, ainda que se trate de entidade de assistência social que tenha tido suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, e não escriturar o LALUR.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS. SISTEMÁTICA CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA.

O decidido acerca da exigência principal deve-se refletir nas exigências reflexas, em decorrência de íntima relação de causa-efeito.

Relevante a transcrição das seguintes passagens do voto da Conselheira Adriana Gomes Rego:

A legislação de regência Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º determina que na apuração dos resultados as pessoas jurídicas submetam-se à regra geral de tributação que é a do Lucro Real Trimestral. Mas, como opção, a pessoa jurídica pode apurar seus resultados com base no Lucro Real Anual, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, desde que atendidas as condições impostas pela legislação para cada uma dessas modalidades.

Quando uma entidade perde ou tem suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, fica ela sujeita a apurar os seus resultados e sobre eles recolher os devidos tributos, como as demais pessoas jurídicas em geral. Isto significa dizer que a entidade pode optar por fazer a apuração de seus resultados com base nas regras do Lucro Real (trimestral ou anual), do Lucro Presumido ou do Lucro Arbitrado.

Com efeito, o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, determina que a partir do ano-calendário 1997 o imposto será apurado por períodos trimestrais e será calculado com base no Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado:

(...)

O Lucro Arbitrado, também em períodos trimestrais, nos termos do art. 27, da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser apurado quando presentes as condições impostas pelo art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995, ou seja, quando imprestável a escrita mantida pela pessoa jurídica para apuração pelo Lucro Real.

No presente caso, a entidade, após ter suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, foi intimada pela auditoria fiscal a indicar por qual forma de apuração desejava optar. A entidade, contudo, recusou-se a fazer essa opção, inconformada que estava com a suspensão da isenção/imunidade. Assim, coube à auditoria fiscal adotar, de ofício, a forma de tributação a que se submeteria a entidade.

Como a regra geral é a do Lucro Real Trimestral, a auditoria tratou de avaliar se a entidade atendia às condições impostas para essa forma de apuração. E nessa avaliação fez as seguintes constatações e ponderações (Termo de Verificação Fiscal pg 6 e ss):

(...)

Essa conduta da auditoria fiscal está correta porque se a entidade possuía escrituração contendo dados confiáveis e suficientes à apuração do Lucro Real, sem máculas ou apontamentos fraudulentos, não havia razão para impor o Lucro Arbitrado, que somente deve ser adotado nas situações previstas no art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 530, do RIR/99:

(...)

Da leitura desse artigo percebe-se que a intenção do legislador é restringir os casos em que a Fiscalização pode arbitrar o lucro do sujeito passivo a situações em que não é possível apurar pelo lucro real.

(...)

A necessidade de subsumir os fatos às situações elencadas como ensejadoras do arbitramento dos lucros para que seja mantida a validade dessa forma de tributação já foi inúmeras vezes abordada em precedentes desta corte administrativa. Nesse sentido pode-se citar os seguintes julgados:

(...)

A defesa lançou mão do argumento de que seria dever de ofício da fiscalização proceder ao arbitramento do lucro, diante da falta da escrituração do LALUR, livro imprescindível à apuração do Lucro Real. É certo que se a auditoria fiscal tivesse lançado mão do arbitramento, a defesa tomaria a via de afirmar o contrário, que em face de a entidade possuir escrituração suficiente à apuração do Lucro Real, e o arbitramento seria medida ilegal.

Sobre a escrituração do LALUR inúmeros julgados já mencionados exaustivamente nestes autos dão certo que a sua simples falta de escrituração não determina, *de per si*, o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica. Aliás, a Fiscalização se pautou na jurisprudência deste Conselho, citada em abundância no Termo de Verificação Fiscal, para adotar a forma de tributação pelo lucro real trimestral.

Não vejo, assim, nenhuma irregularidade na forma de tributação adotada pela auditoria fiscal, pelo que voto por restabelecer as exigências de IRPJ, CSLL, e PIS e COFINS não-cumulativos.

Nesse mesmo sentido, mencione-se a decisão pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara no Acórdão 1302-001.758 o qual recebeu a seguinte ementa:

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. PROCEDIMENTO PRÉVIO PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESNECESSIDADE. A legislação ordinária reguladora do arbitramento dos lucros suprimiu a discricionariedade conferida à autoridade lançadora pela legislação complementar, fixando as hipóteses de arbitramento, os referenciais e os coeficientes para determinação do lucro tributável, e assim suprimindo, no âmbito administrativo, a possibilidade de avaliação contraditória.

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. LIVROS CONTÁVEIS ESCRITURADOS POR ESTABELECIMENTO.

Demonstrada a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real, correto o arbitramento dos lucros. RECEITAS PRESUMIDAMENTE OMITIDAS. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. A lei determina a adoção do maior coeficiente aplicável às atividades exercidas pela pessoa jurídica para determinação do lucro arbitrado em razão de receitas presumidamente omitidas.

Importante a transcrição de parte das judiciosas considerações constantes do voto da Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa:

Ocorre que no âmbito do arbitramento de lucros, base impositiva do IRPJ e da CSLL, a discricionariedade atribuída à autoridade administrativa pelo mencionado dispositivo legal foi substituída por critérios objetivamente postos, atualmente, na Lei nº 8.981/95:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Nestes termos, no âmbito da apuração do lucro tributável, a autoridade fiscal somente pode afirmar que são omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, se demonstrar presente uma das circunstâncias previstas nos incisos do art. 47 da Lei nº 8.981/95, das quais destacam-se aquelas aplicáveis aos optantes pelo lucro real no período aqui fiscalizado: 1) escrituração que não observa as leis comerciais ou fiscais, ou falta de elaboração de demonstrações financeiras (inciso I); 2) escrituração comercial imprestável para identificação da movimentação financeira ou determinação do lucro real (inciso II); 3) falta de apresentação dos livros e documentos à Fiscalização (inciso III); e 4) falta de escrituração do Livro Razão (inciso VII).

O Recorrente juntou aos autos quando da apresentação da Impugnação os Diários Gerais devidamente registrados em cartório que foram disponibilizados à Autoridade Fiscal (vide Doc. 08 a 10 da Impugnação aos Autos de Infração), bem como os Relatórios de Auditoria Independente do período (vide Doc. 11 a 13 da Impugnação aos Autos de Infração).

Sendo assim, a Auditoria Fiscal não poderia ter arbitrado o lucro do Recorrente referente aos anos-calendário, por ser medida extrema, cabível apenas nos casos em que a escrituração contábil do contribuinte se encontra imprestável. Não é o caso dos autos, cujo único fundamento para o arbitramento do lucro foi a não apresentação do LALUR dentro do prazo para impugnação do ADE que motivava e fundamentava o pedido do mesmo documento.

Em face do exposto acolho a preliminar de nulidade e, conseqüentemente, a nulidade reflexa dos lançamentos do PIS e COFINS pelo regime cumulativo.

2) MÉRITO

2.1) DA IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - ART. 150, VI, "c" e 195, §7º DA CF/88

Superadas as preliminares de nulidade, a primeira questão de mérito a ser apreciada deve ser a suspensão da imunidade tributária do CIEE declarada por meio do ADE nº 181/2017, que precedeu o lançamento do crédito tributário e foi expedido com base no Parecer Defis/Gabinete de 04/09/2017.

A imunidade das entidades de assistência social vem disciplinada em dois dispositivos constitucionais: a) o artigo 150, VI, aplicável aos impostos e b) o artigo, 195, §7º relativo às contribuições para seguridade social, abaixo transcritos:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

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

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social **as entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas em lei. (*grifamos*)

O Código Tributário Nacional (CTN) reproduziu os termos da vedação constitucional acima destacada e estabeleceu os requisitos a serem cumpridos pelas instituições de educação e assistência social, entre outras, para a fruição da imunidade:

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

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;(Redação dada pela LCP nº 104, de 2001)

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

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

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

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

A notificação que fundamentou a suspensão da imunidade do Recorrente se fundamentou em dois pontos. O primeiro, de cunho exclusivamente jurídico, refere-se à natureza jurídica dos serviços prestados pela Recorrente. O segundo, de conteúdo fático, relativo à distribuição de lucros aos seus conselheiros vedada pelo artigo 14 do CTN.

2.1.1) O CONCEITO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

A Constituição Federal de 1988 ampliou, consideravelmente, as medidas de proteção social ao adotar o conceito de Seguridade Social. No regime constitucional pretérito, a proteção social estava vinculada ao Seguro Social (previdência) de caráter contributivo. A constituição de 1988 passou a contar com benefícios de caráter universal, tais como a saúde e a assistência social.

A definição de assistência social consta do artigo 203 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

“**Artigo 203.** A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II – o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III – a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei” (*grifamos*)

O segmento assistencial da seguridade tem como propósito preencher as lacunas deixadas pela previdência social, já que esta não é extensível a todo e qualquer indivíduo, mas somente aos que contribuem para o sistema além dos seus dependentes.

A assistência social possui regramento específico constante da Lei nº 8.742/93 - Lei Orgânica da Assistência Social, a qual, em seus artigos 1º e 2º define o conceitos de assistência para Seguridade Social e traça seus objetivos. Vejamos:

CAPÍTULO I

Das Definições e dos Objetivos

Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

Art. 2º A assistência social tem por objetivos:

I - a proteção social, que visa à garantia da vida, à redução de danos e à prevenção da incidência de riscos, especialmente:

a) a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

b) o amparo às crianças e aos adolescentes carentes;

c) a promoção da integração ao mercado de trabalho;

d) a habilitação e reabilitação das pessoas com deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e

e) a garantia de 1 (um) salário-mínimo de benefício mensal à pessoa com deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família; II - a vigilância socioassistencial, que visa a analisar territorialmente a capacidade protetiva das famílias e nela a ocorrência de vulnerabilidades, de ameaças, de vitimizações e danos

III - a defesa de direitos, que visa a garantir o pleno acesso aos direitos no conjunto das provisões socioassistenciais.

Parágrafo único. Para o enfrentamento da pobreza, a assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, garantindo mínimos sociais e provimento de condições para atender contingências sociais e promovendo a universalização dos direitos sociais.

Como já destacado no relatório desse voto, a Recorrente alega que o Parecer Defis/Gabinete de 04/09/2017 (fundamento do ADE) se valeu de conceitos aplicáveis à imunidade às contribuições previdenciárias e inaplicáveis à imunidade a impostos propriamente dita (ora em discussão), especialmente pelas referências feitas ao Parecer nº 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU.

Conforme foi consignado no Parecer Defis/Gabinete de 04/09/2017, o Parecer nº 136/2012 firmou o entendimento de que “a principal atividade desenvolvida pelos Centros de

Integração Empresa-Escola, a intermediação de estágio, não se caracteriza como ação ou serviço de assistência social, assim como suas demais atividades que não tem por finalidade principal, em regra, atender as vulnerabilidades protegidas pela Assistência Social”.

A distinção apontada pela Recorrente é relevante e já foi reconhecida tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Com efeito, as entidades de assistência social a que se refere o artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal não necessitam ter o caráter universal aplicável as entidade beneficentes de assistência social mencionadas no artigo 195, §7º da CF/88. Nesse sentido, esclarecedoras as observações de FÁBIO ZAMBITTE IBRAIM:

Não se deve confundir esta imunidade com a prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição, referente às entidades de assistência social. Primeiro, porque esta imunidade diz respeito a impostos, tão somente. Segundo, porque as entidades de assistência social, não beneficentes, são restritas a determinadas classes ou grupos, visando auxílio mútuo - buscam garantir um padrão mínimo de vida dos associados, sem atender pessoas estranhas ao grupo.

Uma entidade de assistência social também pode ser beneficente, desde que abra seus serviços à sociedade. Neste caso, tal entidade gozaria das duas imunidades, referentes às contribuições sociais e aos impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços. As entidades beneficentes de assistência social - EBAS deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, ou seja, é vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional. Tal característica, hoje, tem previsão legal expressa na Lei nº 12.101/09. (IBRAIM, Fábio Zambitte, Curso de Direito Previdenciário, 20 edição, ed. Impetus, p. 437) (grifamos)

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, sobre a distinção entre os conceitos de entidade de assistência social sem fins lucrativos tratada no artigo 150, VI e entidade beneficente de assistência social previsto no artigo 195, §7º. Tal distinção foi formulada quando do julgamento da Ação Direita de Constitucionalidade nº 2.028/DF, cuja ementa é a seguinte:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: **1“[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social;** (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”.

2.“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades

de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.”.

3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”.

Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente. (*grifamos*)

Merece transcrição o trecho do voto vencedor proferido pelo Ministro Teori Zavascki no qual ele destaca a impossibilidade de se equiparar os conceitos previsto nos artigos 150, VI, e 195, §7º da CF/88:

"A interpretação sustentada pelos requerentes das ações diretas incorre no equívoco de esvaziar parte relevante da mensagem normativa do art. 195 §7º, da Constituição, equiparando o seu alcance subjetivo ao do art. 150, VI, "c" da CF, este sim destinado a contemplar, sem reservas, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

(...)

Não se pode ignorar, ainda, que, ao contrário das demais imunidades, a norma do art. 195, §7º, da Constituição Federal é duplamente onerosa para o Estado, porque determina, a um só tempo, um limite à competência tributária da União - uma abstenção em relação à determinados sujeitos - e um correspondente dever de prestação de benefícios previdenciários em favor de segurados vinculados às entidades não tributadas.

(...)

Ocorre que o conceito de beneficência, modo de ser para que a prestação de serviços de assistência social se faça imune, não se encontra precisado no texto constitucional. A Constituição prevê apenas referências limítrofes de sentido para essa modalidade de atuação, que estão espargidas pelo seu texto, como nos arts. 199, § 1º, e 213, caput e II. Do conteúdo desses dispositivos, contudo, o máximo que se pode extrair é que entidades filantrópicas e entidades sem fins lucrativos não se equiparam no plano constitucional.

(...)

Remanesce, então, a necessidade de se conferir à expressão “beneficente” um conteúdo menos vago. Isso para não se correr o risco de transformar um conceito indeterminado em “conceito indeterminável”, com a conseqüente frustração da lógica finalística sob a qual está montado o sistema constitucional de assistência social. Para captar a importância do moderador “beneficência”, basta imaginar o que poderia suceder caso o desfrute das imunidades de contribuições sociais dependesse apenas da demonstração da ausência da finalidade lucrativa.

(...)

Ora, se assim é, não se pode conceber que fique o regime jurídico das entidades beneficentes sujeito a flutuações legislativas erráticas, não raramente influenciadas por pressões arrecadatórias de ocasião. É inadmissível que tema tão sensível venha a ser regulado, por exemplo, por meio de medida provisória, como já ocorreu (MPs 2.187/01 e 446/08).

O cuidado de inibir a facilitação de flutuações normativas nesse domínio se justifica sobretudo porque é a jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal que afirma não haver direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Relª. Minª. Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10). O regime diferenciado aplicável às leis complementares, além de caracterizado

por um consenso mais qualificado, não se coaduna com a edição de medidas provisórias (art. 62, III, da CF), figurando assim como o mais coerente para calibrar a função desempenhada pela imunidade de contribuições sociais.

Tendo em vista, portanto, a relevância maior das imunidades de contribuições sociais para a concretização de uma política de Estado voltada à promoção do mínimo existencial e a necessidade de evitar que sejam as entidades compromissadas com esse fim surpreendidas com bruscas alterações legislativas desfavoráveis à continuidade de seus trabalhos, deve incidir, no particular, a reserva legal qualificada prevista no art. 146, II, da Constituição Federal.

Do exposto até aqui é possível concluir que o conceito de entidade de assistência social previsto no artigo 150, IV, é mais abrangente do que o de entidade beneficente de assistência social previsto no artigo 195, §7º da CF/88. Nas palavras do Ministro Teori Zavascki, acima reproduzidas, o primeiro dispositivo (art. 150, IV) destina-se "*a contemplar, sem reservas, as entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos*".

Em outras palavras, a ausência de renovação do CEBAS não pode ser tomada como justificativa para suspensão da imunidade dos impostos prevista no artigo 150, IV, da CF/88, desde que não ofendidos os requisitos do artigo 14 do CTN.

Tal premissa é de suma importância para analisar a questão posta no presente processo, pois, um dos fundamentos utilizados para suspensão da imunidade, foi, exatamente, o caráter não assistencial da atividade praticada pela Recorrente, conforme se verifica pelo disposto no Parecer nº 136/2012/CONJUR-MDS/CGU/AGU:

A atividade de intermediação do CIEE corresponde, tão somente, à colocação do jovem em estágio profissional, o que não equivale à integração ao mercado de trabalho deste jovem. O estágio em si pode até ser instrumento para uma futura colocação no mercado de trabalho, na medida em que contribui para a formação profissional do jovem, porém a sua colocação em estágio, ou melhor, a tarefa de intermediação entre o jovem e a empresa, não corresponde à promoção à integração ao mercado de trabalho.

Embora seja tênue a diferença, é fundamental compreender que a atividade de intermediação ofertada pelo CIEE não equivale à formação oferecida pelo estágio. É o estágio que possibilita a formação do jovem e não a intermediação oferecida pelo CIEE, a qual poderia ser prestada tanto pelas próprias unidade de ensino do jovem, quanto por empresas criadas para essa finalidade. O que se pretende destacar é que, embora esta intermediação seja uma atividade relevante para o estudante, não é o CIEE que oferece o estágio e sim a empresa intermediada. Assim, não se vislumbra o cunho assistencial a atividade de intermediação de estágio ofertada pelo CIEE, que, sem dúvida, é o seu principal objeto de atuação

Ademais, é importante destacar que o conceito de "promoção da Integração ao mercado de trabalho", é conceito indeterminado e, sendo assim, é imprescindível verificar as atividades desenvolvidas pela Recorrente.

Conforme se constata pela documentação juntada aos autos, a Recorrente desenvolve os programas de estágio, programa aprendiz e alfabetização de adultos. Desses programas, analisa-se o programa de estágio apontado pela autoridade fiscal como despido de natureza assistencial.

Nos termos da Lei nº 11.788/2008 ("Lei do Estágio"), o programa de mediação do acesso ao mundo do trabalho auxilia estudantes jovens e adultos a ingressarem na vida produtiva, criando oportunidades para minimizar a desigualdade social, tendo em vista que a inserção no mercado de trabalho possibilita que o indivíduo se integre produtivamente na sociedade.

A atividade prestada pela Recorrente é definida pelo art. 5º da referida lei como "atividade de integração". Vejamos:

Art. 5º As instituições de ensino e as partes cedentes de estágio podem, a seu critério, **recorrer a serviços de agentes de integração públicos e privados, mediante condições acordadas em instrumento jurídico apropriado**, devendo ser observada, no caso de contratação com recursos públicos, a legislação que estabelece as normas gerais de licitação.

§ 1º Cabe **aos agentes de integração, como auxiliares no processo de aperfeiçoamento do instituto do estágio**:

- I – identificar oportunidades de estágio;
- II – ajustar suas condições de realização;
- III – fazer o acompanhamento administrativo;
- IV – encaminhar negociação de seguros contra acidentes pessoais;
- V – cadastrar os estudantes.

§ 2º **É vedada a cobrança de qualquer valor dos estudantes, a título de remuneração pelos serviços referidos nos incisos deste artigo**.

§ 3º Os **agentes de integração serão responsabilizados civilmente se indicarem estagiários para a realização de atividades não compatíveis com a programação curricular estabelecida para cada** curso, assim como estagiários matriculados em cursos ou instituições para as quais não há previsão de estágio curricular. (*grifamos*)

De acordo com a documentação juntada ao ADE, o público alvo dos programas de estágio da Recorrente é constituído por atendidos vinculados à estrutura do ensino público ou particular, com prioridade de atendimento àqueles provenientes da rede pública de ensino (em relação ao ensino médio), do ProUni (em relação ao ensino superior), com renda familiar declarada de até 3 (três) salários mínimos, sem experiência de trabalho ou estágio anterior e que more ou estude perto do local da oportunidade de estágio oferecida.

A decisão recorrida concluiu pela inadequação da atividade da Recorrente ao conceito de assistência social, pois *"os beneficiários imediatos das atividades do CIEE são as empresas concedentes de estágio e as entidades de ensino, sendo os estudantes beneficiários mediatos no que tange a possibilidade de sua formação escolar, e nessa perspectiva, as empresas estão obrigadas a pagar por estagiário a partir do convênio do CIEE."*

Tais alegações, todavia, não são suficientes para descaracterizar a atividade da Recorrente como atividade de assistência social. Em primeiro lugar, porque tanto os alunos quanto as universidades e as empresas são beneficiários diretos dos serviços prestados pela Recorrente. Em segundo lugar, porque ainda que se aceite a distinção promovida pela decisão recorrida entre "beneficiários mediatos e imediatos", tais conceitos não conflitam com o objetivo amplo de *"promoção a integração ao trabalho"* utilizado pelo artigo 203 da Constituição e pelo artigo 2º da LOAS. E, por último, o fato dos serviços serem remunerados não descaracteriza a atividade de como assistencial. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Ministro Joaquim Barbosa no julgamento da mencionada ADIN nº 2.028/DF:

Assim, observo que nenhum dos artigos citados (art. 150, VI, c, 195, §7º e 206) condicionam o reconhecimento da imunidade à exclusividade da prestação de serviços ou benefícios gratuitos, pois os conceitos de beneficência e ação de assistência social não se confundem no plano constitucional. **A circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente.**

É evidente que a circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente, como, aliás, já decidiu esta Corte em diversas oportunidades (cf., v.g., o RE 116.118, rel. min. Sydney Sanches, Segunda Turma, DJ de 16.03.1990; o RE 108.796, rel. min. Carlos Madeira, Segunda Turma, DJ de 12.09.1986; o RE 89.012, rel. min. Moreira Alves, Segunda Turma, RTJ 87/684).

De fato, **é improvável que uma entidade beneficente privada consiga recursos suficientes para atender seus objetivos apenas com doações voluntárias de particulares.**

Por outro lado, é da essência das atividades privadas beneficentes não contar necessariamente com subsídio público.

Nesse aspecto, é necessário também resguardar outro princípio constitucional, que assegura aos cidadãos atuar livremente, segundo suas crenças e consciências, no campo da filantropia e do assistencialismo.

Se as fontes de recursos das entidades beneficentes forem limitadas a doações espontâneas e às subvenções públicas, perde-se a garantia de independência. *(grifamos)*

Por fim, é importante registrar que a Coordenação Geral de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social, ao julgar o processo de Supervisão Extraordinária, instaurada com fundamento no art. 14 do Decreto n.º 7.237/2010 e no artigo 27 da Portaria n.º 353/2011 concluiu pela natureza assistencial da Recorrente (fls. 3377/. Tal decisão foi formalizada no Parecer Técnico n.º 248/2018/ CGCEB/DRSP/SNAS/MDS (fls. 3377), cujo teor é o seguinte:

DA ANÁLISE DA SUPERVISÃO - PROCESSO N.º 71000.015474/2015-99

40. O procedimento de Supervisão Extraordinária foi motivado com base na documentação apresentada pela Associação de Educação do Homem do Amanhã - AEHDA, na qual questiona esse Ministério acerca da atuação do CIEE-SP na celebração de convênios, bem como sobre o fato da r. entidade ter atuação em vários municípios, especialmente no município de Araras/SP, sem sequer possuir sede, tampouco inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social.

41. Preliminarmente, cumpre esclarecer que na data da atuação do Processo de Supervisão 10/04/2015-, o Centro de Integração Empresa-Escola de São Paulo possuía pedido de renovação da certificação - CEBAS, protocolado sob o n.º 71010.003357/2009-15, o qual havia sido indeferido por esta Coordenação e se encontrava em fase de análise do recurso interposto pela entidade, no gabinete da Ministra.

42. O respectivo processo foi deferido em segunda instância e publicado em 08 de maio de 2015 pela Portaria n.º 36/2015, de 05/05/2015. A certificação de entidade beneficente de assistência social do CIEE- SP passou a ter validade de 01/01/2010 a 31/12/2014. A entidade, por sua vez, protocolou o pedido de renovação em 18/12/2014, autuado sob o n.º 71000.141758/2014-59.

43. Desse modo, considerando que a Supervisão incide sobre o Processo n.º 71000.141758/2014-59, a análise para verificar se a entidade está cumprindo os requisitos necessários à certificação também se dá por meio do **Decreto n.º 8.242, de 23 de maio de 2014**, tendo em vista que na data do protocolo de renovação do CEBAS do CIEE-SP, qual seja: 18/12/2014, o r. Decreto já estava em vigor.

(...)

DA ANÁLISE DO PROCESSO DE RENOVAÇÃO N.º 71000.1417585/2014-59

(...)

51. Dentre suas finalidades, verificam-se alguns objetivos compatíveis com a Lei n.º 8.742/1993 (Lei Orgânica da Assistência Social).

52. Ainda sobre o Estatuto, foi possível identificar que a entidade está em conformidade com o art. 3º, II, da Lei n.º 12.101/2009, na qual prevê que, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente será destinado a entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas (fls. 149);

53. Sobre a gratuidade de suas ofertas, conforme documentação contábil juntada aos autos, é possível aferir a gratuidade de suas ofertas, não havendo cobrança do público usuário de suas atividades.

54. Acerca das inscrições no CMAS, requisito para Certificação, verifica-se que, em alguns Municípios, a entidade estava inscrita no CMAS já no ano de 2013 - ano de análise. Em outros, a entidade solicitou a inscrição previamente (nos anos de 2011 e 2012), mas só obteve retorno do deferimento a partir do ano de 2014. Ou seja, nestes Municípios, a entidade comprovou atender a norma da Certificação, já que os Conselhos deferiram todas essas inscrições. Em que pese a decisão ter ocorrido no decorrer do ano de 2014 em diante, como foram solicitadas antes de 2013, diante da natureza declaratória das inscrições, a entidade atendeu o requisito da Certificação.

(...)

57. Analisando tais informações em conjunto com a documentação apresentada nos autos, passando a análise da preponderância, verifica-se que a maior despesa da entidade está nas atividades realizadas nos Municípios onde ela estava inscrita no ano de 2013, atendendo os requisitos da Certificação, quanto à inscrição no CMAS, nos termos da norma do art. 3º e 19, I, da Lei n.º 12.101/2009. Na planilha anexada é possível verificar que a entidade despendeu R\$ 99.656.775,00 com atividades em Municípios devidamente inscritos no CMAS, ou seja, socioaprendizagem. E despendeu R\$ 18.774.525,00 com atividades de socioaprendizagem, não reconhecidas para fins de Certificação. Ou seja, neste comparativo, suas maiores despesas estão na área da assistência social.

58. No tocante às atividades descritas no Relatório de 2013 (fls.304-422), verificou-se que a requerente desenvolveu as seguintes atividades: aprendizagem, socioaprendizagem e atividades relacionadas ao estágio, sendo possível verificar a preponderância de suas despesas nas atividades de socioaprendizagem (SEI 0652972 n.º fls. 54)

(...)

62. Por todo o exposto, conclui-se que, na maioria dos Municípios onde a entidade realizou atividade, no ano de análise (2013), a entidade realizou atividades certificáveis de socioaprendizagem, comprovando atuação preponderante nas atividades socioassistenciais, atendendo os requisitos da Lei n.º 12.101/2009.

V - CONCLUSÃO

Diante do exposto, e face aos elementos constante nos autos, verifica-se que a entidade preencheu os requisitos da Certificação, nos termos da Lei n.º 12.101/2009, motivo pelo qual sugere-se a improcedência da presente Supervisão e o deferimento do Processo de renovação da Certificação n.º 71000.141758/2014-59, instaurada em face da entidade Centro de Integração Empresa Escola de São Paulo - CIEE -SP, inscrita no CNPJ 61.600.839/0001-55.

Com o deferimento do Processo n.º 71000.141758/2014-59, a entidade passará a estar certificada para o período de 01/01/2015 até 31/12/2017.

À superior consideração da Coordenação Geral de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social/CGCEB, do Departamento da Rede Socioassistencial Privada do SUAS/DRSP e, por fim, da Secretaria Nacional de Assistência Social/SNAS.

Após, retornem os autos à CGCEB para notificação dos interessados.

Por fim, é importante destacar que o artigo 32, §1º da Lei nº 9.430/96 não confere à autoridade fiscal a competência para analisar subsunção de determinada atividade ao conceito de assistência social. Vejamos:

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. (*grifamos*)

Conforme se verifica pela leitura do parágrafo 1º do artigo 32, a competência da autoridade fiscal, em relação à imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal, se restringe à análise do cumprimento das condições estabelecidas no artigo 14 do CTN.

Em face do exposto, considero comprovada a natureza assistencial do serviço prestado pela Recorrente.

2.1.2) ANÁLISE DAS IMPUTAÇÕES DE DESCUMPRIMENTO DO ARTIGO 14, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Além do questionamento quanto à natureza assistencial do serviço prestado pela Recorrente, a fiscalização fundamentou o cancelamento da imunidade no descumprimento dos requisitos legais para fruição do benefício fiscal previsto no art. 14 do CTN, notadamente, no inciso I, quanto a não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou de suas rendas da entidade, a qualquer título.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - **não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título**; (Redação dada pela LCP nº 104, de 2001)

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

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

De acordo com o Parecer Defis/Gabinete de 04/09/2017, a autoridade fiscal evidenciou que a entidade mantinha contratos de prestação de serviços com empresas/parceiros que favoreceram os dirigentes do CIEE.

Analisaremos, individualmente, cada uma das alegações e as provas produzidas pela autoridade fiscal e pela Recorrente. Isso porque, como reconhece a decisão da DRJ, "*a contratação pelo CIEE de empresas que tenham em seus quadros societários membros do Conselho da entidade não constitui, em si, motivo para a suspensão da imunidade.*"

a) Do contrato de prestação de serviços de publicidade celebrado com a RMAS Comunicação Ltda.

O instrumento contratual, firmado desde 2003, tinha como objeto a "prestação de serviços de publicidade que a Contratada – RMAS Comunicação Ltda. – prestará ao Contratante – CIEE –, abrangendo a divulgação no Programa 'Diálogo Nacional' de interesse do Contratante". Tal contrato teve sua vigência tendo sua vigência sido estendida até o período

fiscalizado, a partir do qual seu sócio, Sr. Ruy Altenfelder, passou a ocupar o cargo de Presidente do Conselho de Administração do CIEE.

O fundamento utilizado para autoridade fiscal para concluir que os valores pagos à título de publicidade foram os seguintes:

b) Em pesquisa efetuada, foi verificado no endereço www.dialogonacional.com.br que o Programa Diálogo Nacional é um programa semanal de TV apresentado por Ruy Altenfelder e seu objetivo é oferecer ao telespectador entrevistas com personalidades formadoras de opinião das mais diversas áreas.

c) O CIEE paga mensalmente por inserção de publicidade em um programa que se resume a uma entrevista semanal, sendo que o entrevistador é o presidente do conselho de administração. E esse pagamento é efetuado para uma pessoa jurídica cujo sócio é o próprio presidente do conselho de administração. Os valores pagos mensalmente são fixos e reajustados a cada ano, conforme apresentado acima. Não obstante a prestação do serviço de publicidade, o fato de o ser em um programa de pouca evidência, apresentado apenas uma vez por semana, e em que tudo converge para a figura do presidente do conselho de administração, enseja-se a presunção de indício de favorecimento a este último.

A decisão recorrida, por sua vez, manteve a alegação fiscal sob o fundamento de que *"trata-se de programa de pouca evidência, ao qual se destinaram pagamentos regulares"* e que *"o impugnante não fez nenhuma referência sobre os demais gastos de publicidade do CIEE e a eficácia de contratação dos serviços dessa natureza"*.

Ora, como já reconhecido pela própria decisão recorrida, *"a contratação pelo CIEE de empresas que tenham em seus quadros societários membros do Conselho da entidade não constitui, em si, motivo para a suspensão da imunidade."*

Sendo assim, caberia a fiscalização o ônus de comprovar alguma das seguintes situações: a) que os pagamentos efetuados não corresponderam a uma efetiva prestação de serviço; b) que os valores pagos eram muito superiores aos cobrados em relação à terceiros, c) que tais valores não foram destinados ao prestador de serviço. No entanto, nenhuma dessas situações foi comprovada ou sequer questionada pela fiscalização.

Investigar o objetivo do programa televisivo em que a publicidade era inserida, a audiência do referido programa ou eventual eficácia da referida publicidade ao CIEE (o que é praticamente impossível de se aferir) são circunstâncias completamente irrelevantes para comprovação da distribuição dos lucros. Não servem nem mesmo como *"presunção de indício de favorecimento a este último"*.

b) Do termo de acordo de cooperação técnica celebrado com a Faculdade Trevisan Ltda.

De acordo com o relatório fiscal, Antoninho Marco Trevisan é sócio da faculdade Trevisan Ltda à qual foram realizados pagamentos pelo CIEE. Alega que tais pagamentos referem-se a um Termo de Acordo que tem por objetivo estabelecer ações para implantação de salas e espaço para realização de atividades e que, por esse acordo, a Faculdade Trevisan disponibiliza gratuitamente salas e espaço para realização de suas atividades e cobra pela disponibilização de móveis e aparelhos. Diante desses fatos, concluiu a fiscalização que:

Pelo Termo de Acordo as salas e espaço são cedidos gratuitamente, porém está estipulado um valor mensal pelo uso de móveis e equipamentos. Há que se considerar que só existe a cessão do espaço por estes estarem ociosos. **E o fato da faculdade ter**

ligação com conselheiro do CIEE pressupõe uma oportunidade de favorecimento a esse conselheiro.

Assim como no primeiro contrato analisado, a fiscalização não produziu qualquer prova no sentido de que o aluguel era superior ao valor de mercado ou que a locação era inexistente. Nesse sentido, é importante registrar que a 8ª Turma da DRJ/ BH ao analisar o processo, ao julgar o processo nº 19515.721246/2017-01 relativo às contribuições previdenciárias, concluiu pela ausência de comprovação do aludido favorecimento, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito (fls. 3427)

Conforme demonstrativo elaborado pelo contribuinte, o metro quadrado locado junto à faculdade Trevisan alcançou o seu maior valor em 1/08/2014 (com o 3º aditivo contratual) e passou a ser de R\$ 27,50.

Os documentos de fls. 2.320/2.359 evidenciam que não há discrepâncias entre os valores pagos à Faculdade Trevisan pela locação do espaço e dos valores que são praticados pelo mercado. Por sua vez, os documentos juntados às fls. 2.330/2.359 evidenciam que as salas da Faculdade Trevisan foram utilizadas em 2013 e 2014.

Os documentos juntados às fls. 2.327 corroboram a alegação do impugnante de que a partir do 1º aditivo em 08/1/2014 passou a ser cobrada uma taxa de conservação do ambiente no valor mensal de R\$ 2.900,00.

Os documentos de fls. 2.360/2.372 evidenciam que o instrumento contratual original foi aditado aumentando o espaço disponibilizado, alterando os valores pactuados e incluindo a taxa de conservação do ambiente.

Sendo assim, uma vez que a fiscalização não juntou outros elementos aos autos, de modo a comprovar que houve a contratação da Faculdade Trevisan como forma de favorecer um de seus conselheiros, por meio de distribuição de renda/remuneração formalizada com a participação em uma pessoa jurídica, tem-se que as alegações do contribuinte relativamente à Antoninho Marmo Trevisan devem ser prestigiadas em detrimento das conclusões fiscais.

c) PEC – Projeto Educacional Ycapuano

O PEC era uma associação sem fins lucrativos, que desenvolvia projetos voltados à alfabetização de adultos – como já reconhecido pela própria DRJ/BH. Considerando que a atuação do PEC guardava afinidade com o programa Alfabetização de Adultos do CIEE, as partes decidiram firmar o aludido acordo de cooperação técnica, para atuação conjunta dos projetos, utilizando-se de espaço amplo e de fácil acesso aos alunos. Assim, o CIEE passou a oferecer estágios a serem realizados no PEC, durante o exercício de 2012. De acordo com autoridade fiscal:

b) Conforme os documentos apresentados, o CIEE efetua o seu serviço de intermediação de estagiários, porém, **diferentemente de acordos celebrados com outras empresas**, foi concedida a isenção do pagamento mensal por esse serviço. Além de não receber pelo serviço prestado, o CIEE efetuiu o reembolso de despesas da PEC (bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários). Em recibos da PEC consta que a importância recebida se refere à doação efetuada pelo CIEE.

c) A diferença de procedimentos, em relação à outras entidades/empresas, no acordo celebrado entre CIEE e PEC, indicam favorecimentos à empresa cuja sócia é membro do Conselho Consultivo do CIEE.

A decisão recorrida, por sua vez, confirmou a conclusão fiscal por entender que:

Os pagamentos efetuados pelo CIEE à PEC, ainda que restritos ao ano de 2012, como alegado pelo impugnante, ocorreram em condições anormais: conforme os documentos

apresentados, o CIEE efetua o seu serviço de intermediação de estagiários, porém, diferentemente de acordos celebrados com outras empresas, foi concedida a isenção do pagamento mensal por esse serviço. Além de não receber pelo serviço prestado, o CIEE efetuou o reembolso de despesas da PEC (bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários). Em recibos da PEC consta que a importância recebida se refere à doação efetuada pelo CIEE.

Também neste caso, não há referência de empresas não relacionadas a membro do Conselho que tenham recebido valores nas condições estipuladas com a PEC, de forma a afastar a evidência de favorecimento indireto a Yvonne Capuano.

Sendo beneficiário de imunidade tributária e ciente dos requisitos legais exigidos para gozo do benefício fiscal, por óbvia medida de cautela, a contratação de pessoas jurídicas vinculadas a membros do Conselho do CIEE, nas condições em que foi realizada, deveria ser de todo evitada.

A simples demonstração da isenção da contribuição institucional concedida pelo CIEE ao PEC não é suficiente para comprovar a distribuição dos lucros ou favorecimento à sócia. Ademais, como reconhece a própria autoridade julgadora, de todo o período fiscalizado, apenas em 2012 esteve vigente o acordo de cooperação, sendo que a Sra. Yvonne Capuano (Conselheira do CIEE que também figurava como associada da PEC) permaneceu no Conselho do CIEE também em 2013 e 2014. Assim, se a contratação pretendesse resultar em favorecimento da Conselheira, teria perdurado por todo o período em que esta integrou o Conselho, o que não ocorreu.

Nesse mesmo sentido concluiu a 8ª Turma da DRJ/BH que a 8ª Turma da DRJ/BH ao julgar o processo nº 19515.721246/2017-01 relativo às contribuições previdenciárias:

Observa-se pela apreciação de documento juntado às fls. 2.378/2.383: a) que o Termo de Cooperação Técnica tinha por objeto a concretização de um esquema de parceria em favor do aprimoramento do estudante em formação, cujo objetivo era a atuação em conjunto para a operacionalização de programas capazes de propiciarem estágio nas dependências do PEC, b) que havia o repasse pelo CIEE a título de doação das despesas com bolsa auxílio de 6 estagiários, referente a juoranda de 6 horas e 30 minutos diários que atuariam nas dependências e sob a supervisão do PEC, c) que havia, após solicitação formal e a apresentação dos respectivos comprovantes de despesas, a restituição dos valores destinados pelo PEC para fins de concessão de auxílio-transporte desses 6 estagiários, d) que havia a isenção de taxa de contribuição institucional junto ao CIEE, e, e) que esse acordo foi firmado em 2011.

Por meio de consulta realizada na *internet*, foi possível obter notícia da OABSP (relativa a data anterior ao período fiscalizado) que aliada à constatação de que o PEC se trata de uma associação privada com a finalidade de exercer atividade de ensino (conforme consulta aos sistemas informatizados da RFB) corrobora a alegação do contribuinte no que diz respeito à finalidade não lucrativa do PEC (documentos de fls. 2.445/2.456).

Não foi juntado, pela fiscalização, elemento que permitisse identificar qual a duração desse Termo de Acordo para viabilizar sua comparação com o período considerado nas autuações.

A fiscalização também não indicou de forma precisa como a parecia para concessão de estágio (atividade desenvolvida pelo contribuinte), que seria realizada pelo PEC, poderia consistir em favorecimento à pessoa física da conselheira.

d) Do contrato de consultoria celebrado com a LG Bertelli Consultoria Empresarial

No que se refere ao contrato de consultoria celebrado entre o CIEE e a LG Bertelli Consultoria Empresarial, cabe apenas registrar o entendimento formalizado pelo Acórdão recorrido, afastando as irregularidades imputadas pela Autoridade Fiscal. Confira-se:

Em relação a Luiz Gonzaga Bertelli, na Notificação Fiscal, observou-se que sua contratação ocorreu para exercer a presidência da Gestão Executiva, porém, a remuneração mensal era efetuada por meio da empresa LG Bertelli Consultoria Empresarial, contratada pelo CIEE; foi ressaltado ainda que, não obstante esse pagamento através de pessoa jurídica possa sugerir o encobrimento de uma relação de emprego, tal prática estava em desacordo com inciso I do § 4º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

(...)

Neste caso, não há como acatar a tese esposada no Parecer Defis/Gabinete, de 04/09/2017, uma vez que não ficaram evidenciados os motivos pelos quais os registros feitos em relação às disposições da Lei nº 9.790, de 1999, que tratam do funcionamento das OSCIP, se aplicariam ao CIEE, de forma a justificar a suspensão da imunidade tributária em razão da atuação de Luiz Gonzaga Bertelli.

Cabe ressaltar que, cumpridos os requisitos legais para a qualificação de uma entidade como OSCIP, cabe ao Ministério da Justiça apreciar o requerimento da pessoa jurídica interessada em obter a qualificação e decidir a respeito (arts. 5º e 6º da Lei nº 9.790, de 1999). A fiscalização não comprovou a qualificação do CIEE como OSCIP no período fiscalizado.

Diante dos fatos relatados e da análise empreendida, diferentemente dos fatos circunstanciados em relação aos membros do Conselho do CIEE, não foi confirmada a irregularidade apontada no Parecer Defis/Gabinete, de 04/09/2017, relativamente a Luiz Gonzaga Bertelli, que pudesse motivar a suspensão da imunidade tributária do CIEE com base no art. 14 do CTN.

e) Do pagamento do 14º salário

Por fim, a Auditoria Fiscal também pretendeu descaracterizar a condição de entidade imune do CIEE afirmando que o pagamento de 14º salário a seus empregados representaria afronta ao artigo 14, inciso I, do CTN:

5.4.1. Foram verificadas nas folhas de pagamento rubricas referentes a pagamento de 14º salário: rubrica 69 (14º SALÁRIO – 1ª PARCELA) e rubrica 72 (14º SALÁRIO – 2ª PARCELA).

(...)

5.4.4. Considerando que o pagamento do décimo quarto salário constitui-se como uma mera liberalidade, e tendo em vista o montante gasto anualmente, conforme apresentado na tabela do subitem acima, não foi obedecido ao disposto no art. 14, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5172/1966

Nesse ponto, a Recorrente apresentou documentação, no âmbito da fiscalização e em sede de Impugnação, comprovando que referido pagamento é realizado a seus empregados, sendo parte de sua remuneração, razão pela qual não há qualquer hipótese de ser considerado distribuição.

De fato, as pessoas contempladas com os valores não integram nenhum órgão estatutário da entidade – todos compostos de membros voluntários –, mas são empregados, sujeitos às remunerações, verbas e benefícios trabalhistas a que tenham direito. Logo, não há que se falar em distribuição de resultados, conforme reconhecido pela decisão recorrida, nos seguintes termos:

Não ficou demonstrado nos autos que o pagamento de 14º salário aos empregados, ainda que efetuado por liberalidade do CIEE, tenha configurado efetiva distribuição de parcela do patrimônio ou rendas da entidade, conforme prevê o art. 14, inciso I, do CTN.

O fato de o montante ser pago na forma de 14º salário (dividido em duas parcelas no ano), por opção do CIEE, em contraposição à distribuição nas parcelas de salário pagas mensalmente, não descaracteriza a natureza de verba remuneratória, uma vez que está presente a habitualidade do pagamento (em três anos consecutivos) e o seu caráter geral, alcançando todos os empregados, sem vinculação ao resultado superavitário da entidade.

É importante ressaltar que na Notificação Fiscal foi registrado que o CIEE informou que todos os valores pagos como 14º salário eram considerados como verbas salariais e, como tal, eram considerados para os cálculos das médias para o pagamento de férias e décimo terceiro salário, assim como, são tributáveis para imposto de renda, INSS, FGTS e PIS, fato não contestado no procedimento fiscal.

Nestas condições, não se vislumbra que o valor do 14º salário represente uma efetiva distribuição disfarçada de patrimônio ou renda da entidade, mas sim que se trata de uma parte da remuneração do empregado, uma vez que faltam elementos de comprovação que possam firmar uma convicção do julgador acerca do descumprimento das disposições do inciso I, do art. 14, do CTN.

Diante da comprovação da natureza assistencial da atividade desenvolvida pela Recorrente, bem como da ausência de comprovação, por parte da fiscalização, da ofensa ao disposto no artigo 14, I, do Código Tributário Nacional, dou provimento ao Recurso Voluntário para afastar o Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade e, por consequência, cancelar os lançamentos fiscais dele decorrentes.

3) CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Evandro Correa Dias - Redator Designado

O i. relator, votou pelo provimento do presente Recurso Voluntário, pois entendeu a ausência de comprovação, por parte da fiscalização, da ofensa ao disposto no artigo 14, I, do Código Tributário Nacional.

Contudo, no entender do colegiado discordou-se do i. relator, decidindo-se por negar provimento ao recurso voluntário em relação ao arguido pela recorrente acerca do descumprimento dos preceitos do artigo 14, I, do CTN.

Conforme notificação fiscal (fls. 48 a 78), a Autoridade Fiscal considerou que o contribuinte não atendeu ao estabelecido no inciso I e II do art. 14 da Lei 5.172/1966 – CTN e no inciso I do § 4º do art. 12 da Lei 9.532/97 ao promover o favorecimento à conselheiros da entidade e remuneração de dirigente da entidade, em síntese, conforme as seguintes verificações:

5.3.5. Ruy Martins Altenfelder da Silva (CPF 028.677.108/04) – presidente do Conselho de Administração em todo o período fiscalizado (2012 a 2014)

a) Sócio da empresa RMAS Comunicação Ltda juntamente com Nidia Artacho Altenfelder Silva. No contrato de prestação de serviço entre CIEE (contratante) e RMAS (contratada) consta que o objeto do contrato é a prestação de serviços de publicidade que a Contratada prestará ao Contratante, abrangendo a divulgação no Programa “Diálogo Nacional” de interesse do Contratante. O contrato foi firmado em 2003 e aditado em todos os anos seguintes com a prorrogação do contrato e a revisão do honorário pago mensalmente. Na tabela abaixo são apresentados os valores pagos no período de 2012 a 2014 conforme os lançamentos contábeis em 2012 e 2013 na conta 33507701406 – CAMPANHAS INSTITUCIONAIS, e lançamentos contábeis em 2014 na conta 301080200007 – CAMPANHAS INSTITUCIONAIS.

(...)

b) Em pesquisa efetuada, foi verificado no endereço www.dialogonacional.com.br que o Programa Diálogo Nacional é um programa semanal de TV apresentado por Ruy Altenfelder e seu objetivo é oferecer ao telespectador entrevistas com personalidades formadoras de opinião das mais diversas áreas.

c) O CIEE paga mensalmente por inserção de publicidade em um programa que se resume a uma entrevista semanal, sendo que o entrevistador é o presidente do conselho de administração. E esse pagamento é efetuado para uma pessoa jurídica cujo sócio é o próprio presidente do conselho de administração. Os valores pagos mensalmente são fixos e reajustados a cada ano, conforme apresentado

acima. Não obstante a prestação do serviço de publicidade, o fato de o ser em um programa de pouca evidência, apresentado apenas uma vez por semana, e em que tudo converge para a figura do presidente do conselho de administração, enseja-se a presunção de indício de favorecimento a este último.

5.3.6. Antoninho Marmo Trevisan (CPF 058.444.608/04) – no período fiscalizado foi membro do Conselho Consultivo (em 2012 até 15/04) e membro do Conselho Fiscal (em 2012 a partir de 16/04, 2013 e 2014)

a) Sócio da empresa Faculdade Trevisan Ltda (CNPJ 03.195.861/0001-60). Os pagamentos efetuados pelo CIEE à Faculdade Trevisan se referem à um Termo de Acordo com objetivo de estabelecer ações para a implantação de salas de capacitação teórica do Programa Aprendiz Legal ministrado pelo CIEE. Por esse acordo a Faculdade

Trevisan disponibiliza gratuitamente salas e espaço para realização de atividades. Além disso disponibiliza móveis, aparelho e equipamentos para uso dos colaboradores e aprendizes, sendo que, pelo uso desses móveis, aparelhos e equipamentos está estipulado que o CIEE pagará mensalmente R\$10.000,00 a partir de 19/08/2013. No item 5.3 desse acordo está estipulado o reajuste: *“Este valor será reajustado com base na variação do IGPM, na menor periodicidade que venha a ser admitida em Lei e que atualmente é 12(doze) meses”*. Abaixo são apresentados os valores desses pagamentos, conforme lançamentos contábeis em 2013 na conta 31701202921 – ALUGUELUNID MOOCA, e lançamentos contábeis em 2014 na conta 301030100001 – ALUGUEL.

(...)

b) Dos valores pagos mensalmente, cabe observar que estes iniciaram com o valor de R\$10.000,00 em 2013 e em 2014 já se observam pagamentos de R\$24.200,00, valor superior a 100% do estipulado inicialmente.

c) Pelo Termo de Acordo as salas e espaço são cedidos gratuitamente, porém está estipulado um valor mensal pelo uso de móveis e equipamentos. Há que se considerar que só existe a cessão do espaço por estes estarem ociosos. E o fato da faculdade ter ligação com conselheiro do CIEE pressupõe uma oportunidade de favorecimento a esse conselheiro.

5.3.7. **Yvonne Capuano** (CPF 010.892.938/87) – membro do Conselho Consultivo em todo o período fiscalizado (2012 a 2014).

a) Sócia da empresa PEC – Projeto Educacional Ycapuano, CNPJ 01.102.126/0001- 30. Foi apresentado o Termo de Cooperação Técnica com o objetivo de propiciar o estágio de estudantes nas dependências do PEC. Os pagamentos efetuados pelo CIEE à PEC se referem a reembolsos de despesas dos valores despendidos com a concessão de bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários.

b) Conforme os documentos apresentados, o CIEE efetua o seu serviço de intermediação de estagiários, porém, **diferentemente de acordos celebrados com outras empresas**, foi concedida a isenção do pagamento mensal por esse serviço. Além de não receber pelo serviço prestado, o CIEE efetuou o reembolso de despesas da PEC (bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários). Em recibos da PEC consta que a importância recebida se refere à doação efetuada pelo CIEE.

c) A diferença de procedimentos, em relação à outras entidades/empresas, no acordo celebrado entre CIEE e PEC, indicam favorecimentos à empresa cuja sócia é membro do Conselho Consultivo do CIEE.

5.3.8. **Luiz Gonzaga Bertelli** (CPF 011.310.608/49) – da Gestão Executiva (órgão responsável pela execução das diretrizes emanadas do Conselho de Administração)

a) Sócio da empresa LG Bertelli Consultoria Empresarial (CNPJ 68.167.741/0001- 03). No contrato de prestação de serviço firmado em 05/10/1995 entre o CIEE (contratante) e a LG Bertelli Consultoria Empresarial (contratada) consta como objetivo, no item I desse contrato, a prestação de serviços técnicos de consultoria, sendo que o sócio-gerente da contratada, Luiz Gonzaga Bertelli, **exercera a presidência da diretoria executiva da contratante** (CIEE).

(...)

b) De acordo com o art. 32 do Estatuto Social do contribuinte fiscalizado, compete ao Conselho de Administração dirigir a entidade. E o art. 43 desse Estatuto apresenta a Gestão Executiva, responsável pela execução das diretrizes emanadas do Conselho de Administração. **A figura principal da Gestão Executiva é o Superintendente Geral ou Presidente Executivo**. Conforme o Regimento Interno da Gestão Executiva compete à Superintendência Geral:

c) Conforme apresentado acima, a Gestão Executiva é o órgão responsável pela administração da entidade. No art. 44 do Estatuto Social está expresso que *“A organização prevista no art. 43 é por natureza inteiramente distinta dos*

órgãos institucionais previstos no art. 20 e as suas funções não se confundem com as funções estatutárias desses órgãos.”. Assim está claro que a Gestão Executiva é o órgão criado para administrar a entidade sob o crivo do Conselho de Administração.

Nesse caso os superintendentes/presidentes da Gestão Executiva desempenham funções de **dirigentes não estatutários do CIEE**.

d) Foi verificado que os integrantes da Gestão Executiva prestam trabalho remunerado com vínculo empregatício, salvo o presidente/superintendente. Inclusive, este não figura na folha de pagamento do CIEE nem mesmo como contribuinte individual. O que se observou pelos documentos apresentados é que o Sr. Luiz Gonzaga Bertelli foi contratado para exercer a presidência da Gestão Executiva porém sua remuneração mensal é efetuada através da empresa LG Bertelli. Não obstante esse pagamento através de pessoa jurídica sugerir o encobrimento de uma relação de emprego, tal prática fica em desacordo com inciso I do § 4º do art. 12 da Lei 9.532/97 transcrito a seguir.

(...)

e) Observando que o inciso I do § 4º do art. 12 da Lei 9.532/97 foram incluídos pela Lei 12.868 de 15/10/2013, publicado no DOU (Diário Oficial da União) em 16/10/2013. Portanto, antes da publicação da Lei 12.868/2013, para o gozo da imunidade, a entidade não poderia remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. Entendendo-se dirigentes de forma ampla, englobando tanto os estatutários quanto os não estatutários. Portanto, antes da publicação da Lei 12.868/2013, o fato da entidade remunerar o seu presidente executivo através de pessoa jurídica demonstra o descumprimento de requisito para o gozo da imunidade. Com a publicação da Lei 12.868/2013, houve uma certa flexibilização na vedação de remuneração aos dirigentes com a introdução da possibilidade de remuneração a dirigentes não estatutários desde que estes tenham vínculo empregatício. Assim, a partir de 16/10/2013, a Lei 9.532/97 impõe que para não configurar descumprimento de requisito essencial para o gozo da imunidade é necessário que o dirigente remunerado seja empregado e não figure nos estatutos da entidade. No caso, o principal gestor do CIEE, Luiz Gonzaga Bertelli, atende apenas uma das condições impostas pela Lei 9.532/97, isto é, não figurar nos estatutos da entidade. Por exercer a gestão do CIEE por intermédio da pessoa jurídica LG Bertelli Consultoria Empresarial, não há formalmente vínculo de emprego, descumprindo, pois, o requisito da Lei 9.532/97 anteriormente transcrito.

f) No contrato de prestação de serviço entre CIEE e LG Bertelli Consultoria Empresarial no item III, subitens 3 e 4 está estipulado o pagamento de parcela adicional equivalente ao honorário mensal. Desta maneira ocorre o pagamento de dois honorários extras em cada ano. Esses pagamentos adicionais sugerem ser uma compensação ao pagamento de 13º e 14º salário pagos para os trabalhadores empregados da empresa.

g) Na tabela abaixo são apresentados os valores pagos à empresa LG Bertelli no período de 2012 a 2014 conforme os lançamentos contábeis em 2012 e 2013 na conta 31902900003 – CONSULTORIA E ASSESSORIA-PRESID, e lançamentos contábeis em 2014 na conta 301040200002 – CONSULTORIA E ASSESSORIA.

(...)

5.3.9. Conforme relatado acima houve indícios de favorecimentos a membros do conselho de administração, conselho consultivo e conselho fiscal em desacordo com o art. 14, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966, o art. 12, § 4º, inciso I da Lei 9.532/97, e também com o previsto no próprio Estatuto Social da entidade no art. 6º inciso IV.

5.4. Pagamento de décimo quarto salário a trabalhadores

5.4.1. Foram verificadas nas folhas de pagamento rubricas referentes a pagamento de 14º salário: rubrica 69 (14º SALÁRIO – 1ª PARCELA) e rubrica 72 (14º SALÁRIO – 2ª PARCELA).

(...)

5.4.4. Considerando que o pagamento do décimo quarto salário constitui-se como uma mera liberalidade, e tendo em vista o montante gasto anualmente, conforme apresentado na tabela do subitem acima, não foi obedecido ao disposto no art. 14, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5172/1966.

No acórdão recorrido, em síntese, entendeu-se que a contratação pelo CIEE de empresas que tenham em seus quadros societários membros do Conselho da entidade não constitui, em si, motivo para a suspensão da imunidade, **contudo a condição de normalidade que deveria prevalecer em relação às empresas vinculadas a membros do Conselho não se verifica nas situações retratadas pela fiscalização, notadamente no tocante às empresas relacionadas a Ruy Martins Altenfelder da Silva, Antoninho Marmo Trevisan e Yvonne Capuano.** Relativamente a Luiz Gonzaga Bertelli não foi confirmada a irregularidade que pudesse motivar a suspensão da imunidade tributária do CIEE com base no art. 14 do CTN. Quanto ao valor do 14º salário, entendeu-se que se trata de uma parte da remuneração do empregado, uma vez que faltam elementos de comprovação que possam firmar uma convicção do julgador acerca do descumprimento das disposições do inciso I, do art. 14, do CTN.

Transcreve-se a seguir excertos do acórdão recorrido com a análise das condições em que foram realizados os pagamentos:

1) RMAS Comunicação Ltda:

O CIEE paga mensalmente por inserção de publicidade em um programa que se resume a uma entrevista semanal, sendo que o entrevistador é o presidente do Conselho de Administração, **Ruy Martins Altenfelder da Silva**, que também é sócio da RMAS.

Os valores pagos mensalmente são fixos e reajustados a cada ano, conforme especificado na Notificação Fiscal. Trata-se de programa de pouca evidência, ao qual se destinaram pagamentos regulares, ao longo de três anos consecutivos, que ensejaram a presunção de indício de favorecimento ao membro do Conselho. Foram efetuados, em 2012, pagamentos mensais no valor de R\$26.000,00, em 2013, R\$29.000,00 e, em 2014, o valor passou para R\$33.000,00 mensais.

O impugnante não fez nenhuma referência sobre os demais gastos de publicidade do CIEE e a eficácia da contratação de serviço dessa natureza.

2) Faculdade Trevisan Ltda:

Antoninho Marmo Trevisan foi membro do Conselho Consultivo e, posteriormente, membro do Conselho Fiscal, e também era sócio da Faculdade Trevisan Ltda.

Pelo Termo de Acordo firmado, as salas e espaço são cedidos gratuitamente, porém foi estipulado um valor mensal pelo uso de móveis e equipamentos. Em relação aos móveis, aparelhos e equipamentos para uso dos colaboradores e aprendizes, foi estipulado que o CIEE pagaria mensalmente R\$10.000,00 a partir de 19/08/2013; em 2014, já se observam pagamentos de R\$24.200,00. E o fato da faculdade ter ligação com conselheiro do CIEE pressupõe uma oportunidade de favorecimento a esse conselheiro.

Efetivamente, a aparente gratuidade inexistiu na operação contratada e não há referência de outras empresas não relacionadas a membro do Conselho que tenham tratativas firmadas em condições semelhantes, ficando configurado o favorecimento indireto já mencionado.

3) PEC – Projeto Educacional Ycapuano:

Yvonne Capuano era membro do Conselho Consultivo em todo o período fiscalizado e também sócia da PEC.

Os pagamentos efetuados pelo CIEE à PEC, ainda que restritos ao ano de 2012, como alegado pelo impugnante, ocorreram em condições anormais: conforme os documentos

apresentados, o CIEE efetua o seu serviço de intermediação de estagiários, porém, diferentemente de acordos celebrados com outras empresas, foi concedida a isenção do pagamento mensal por esse serviço. Além de não receber pelo serviço prestado, o CIEE efetuou o reembolso de despesas da PEC (bolsas-auxílio e auxílio-transporte dos estagiários). Em recibos da PEC consta que a importância recebida se refere à doação efetuada pelo CIEE.

Também neste caso, não há referência de empresas não relacionadas a membro do Conselho que tenham recebido valores nas condições estipuladas com a PEC, de forma a afastar a evidência de favorecimento indireto a Yvonne Capuano.

Sendo beneficiário de imunidade tributária e ciente dos requisitos legais exigidos para gozo do benefício fiscal, por óbvia medida de cautela, a contratação de pessoas jurídicas vinculadas a membros do Conselho do CIEE, nas condições em que foi realizada, deveria ser de todo evitada.

As explicações do impugnante ficaram restritas ao aspecto formal da operação contratada, sem adentrar em questões de fundo, muito mais importantes, pertinentes às justificativas para contratação nas condições pactuadas e quanto à atipicidade do negócio no que tange à atuação normal do CIEE com outras empresas desvinculadas dos membros do Conselho.

Em todos os três casos examinados existem elementos que indicam a atipicidade da contratação, em flagrante favorecimento indireto de membros do Conselho, fugindo ao contexto normal de atuação do CIEE e expondo uma prática reiterada de uso de subterfúgios para destinar parte do seu patrimônio ou de suas rendas, incidindo na hipótese prevista no art. 14, inciso I, do CTN, que justifica a suspensão da imunidade tributária da entidade.

No recurso voluntário, afirma a recorrente que a verificação do contexto da contratação, a qual faz referência a Autoridade Julgadora, não foi corretamente conduzida, pois em seu entendimento, esteve fundamentada em uma interpretação dos fatos que levaram o CIEE a celebrar contratos de objetos diversos, com pessoas jurídicas variadas, **cujos quadros sociais por vezes também eram compostos por pessoas que ocuparam a posição de Conselheiros.**(grifo nosso).

Alega que todas as contratações questionadas tiveram objeto contratual específico e comprovadamente alcançado, conduzidas do mesmo modo que as contratações “corriqueiras, em tratativas firmadas com outras empresas, não relacionadas aos membros do Conselho”. Assim, não há que se falar em suspeita de distribuição disfarçada de patrimônio ou renda, em contraposição ao artigo 14, inciso I, do CTN.

Entende-se que não assiste razão à recorrente em seus argumentos, pois conforme verifica-se pelos fatos descritos, os pagamentos efetuados tocante às empresas relacionadas a Ruy Martins Altenfelder da Silva, Antoninho Marmo Trevisan e Yvonne Capuano foram feitos em condições anômalas.

Os fatos, descritos pela Autoridade Fiscal, demonstram que as operações realizadas, com empresas ligadas aos referidos membros do conselho, foram atípicas, favorecendo de forma indireta a Ruy Martins Altenfelder da Silva, Antoninho Marmo Trevisan e Yvonne Capuano.

Observa-se, ainda, que não foram trazidos elementos que comprovassem a contratação de outras empresas em condições semelhantes às pactuadas com as empresas ligadas aos referidos membros do conselho.

Tendo a fiscalização demonstrado a atipicidade das operações realizadas entre o CIEE e as empresas ligadas aos referidos membros do conselho, caberia ao recorrente, para comprovar a sua tese, demonstrar que as realizou em condições semelhantes com outras empresas não ligadas aos membros do conselho.

O argumento de que todas as contratações questionadas tiveram objeto contratual específico e comprovadamente alcançado não afasta a atipicidade das operações realizadas com as empresas relacionadas a Ruy Martins Altenfelder da Silva, Antoninho Marmo Trevisan e Yvonne Capuano.

O argumento trazido pela recorrente também não afasta a constatação do acórdão recorrido de que “em todos os três casos examinados existem elementos que indicam a atipicidade da contratação, em flagrante favorecimento indireto de membros do Conselho, fugindo ao contexto normal de atuação do CIEE e expondo uma prática reiterada de uso de subterfúgios para destinar parte do seu patrimônio ou de suas rendas”.

Conclusão

Com base em todos os fundamentos acima apresentados, conclui-se que a recorrente incidiu na hipótese prevista no art. 14, inciso I, do CTN.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário em relação ao arguido pela recorrente acerca do descumprimento dos preceitos do artigo 14, I, do CTN.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias

Declaração de Voto

Conselheiro Murillo Lo Visco

No presente caso, por unanimidade de votos, esta Turma deu provimento ao Recurso Voluntário, cancelando integralmente a exigência fiscal, em razão de ter sido considerada indevida a utilização das regras do regime de Lucro Arbitrado para fins de determinação da base de cálculo dos tributos aqui exigidos.

Com esta Declaração de Voto, pretendo apenas deixar consignadas as razões que apresentei na sessão de julgamento aos demais membros desta Turma, no momento em que proferi meu voto acompanhando a i. Relatora especificamente no ponto em que tratou do arbitramento do lucro da Recorrente.

Conforme restou claro no Relatório, depois de notificada da suspensão de sua imunidade tributária, a Recorrente foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real

(Lalur), sob pena de arbitramento do seu lucro tributável. Em resposta à intimação, a Recorrente informou que não auferiu lucro, e que não está submetida à obrigação de escriturar o Lalur. Dessa forma, considerando a suspensão da imunidade e a falta de apresentação do livro de apuração do lucro real, foi efetuado o arbitramento do lucro da Recorrente.

Muito embora tenha acompanhado o Voto da i. Relatora nesse ponto específico, discordo do fundamento ali contido, mais precisamente quando afirmou que o arbitramento do lucro é “cabível apenas nos casos em que a escrituração contábil do contribuinte se encontra imprestável”, o que “não é o caso dos autos, cujo único fundamento para o arbitramento do lucro foi a não apresentação do LALUR”.

Com a devida vênia, discordo do caráter generalizante dessa afirmação da i. Relatora. Em verdade, como regra, ainda que escrituração contábil não seja imprestável, a falta de apresentação do Lalur é, sim, causa suficiente para arbitramento do lucro, afinal a ‘imprestabilidade da escrituração’ e a ‘falta de apresentação do referido livro fiscal’ são hipóteses de arbitramento do lucro autônomas, à luz do que dispõe o art. 530 do Regulamento vigente à época dos fatos:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

[...]

Dessa forma, reitero que discordo do caráter generalizante da afirmação empregada pela i. Relatora, embora reconheça que esse mesmo entendimento encontra-se estampado em diversos julgados deste mesmo CARF, como por exemplo nos Acórdãos n.º 1401-001.681, n.º 1401-001.712 e n.º 9101-002.894.

Pessoalmente, não entendo que o arbitramento do lucro é “cabível apenas nos casos em que a escrituração contábil do contribuinte se encontra imprestável”. Como visto acima, nos termos da legislação de regência, a falta de apresentação do livro fiscal obrigatório é claramente uma causa autônoma, de modo que é possível, sim, o arbitramento do lucro de uma pessoa jurídica que disponha de escrituração contábil hígida, na hipótese de não manter ou não apresentar o livro fiscal obrigatório para apuração do lucro real.

No entanto, ainda que a falta de apresentação do Lalur seja uma circunstância suficiente que autoriza o arbitramento do lucro, entendo que se deve respeitar as especificidades de cada caso, de modo a conferir tratamento diferente para situações diferentes, e assim evitar medidas desproporcionais e, por consequência, antijurídicas. Explico.

Se uma sociedade empresarial, obrigada ao regime de Lucro Real em razão do porte ou da atividade, mantém escrituração contábil em perfeita ordem, mas deixa de manter ou de apresentar o Lalur à autoridade fiscal, o arbitramento do lucro mostra-se plenamente justificável e amparado pela legislação. No caso, a obrigação já era conhecida, pois existia antes mesmo de se iniciar o procedimento de fiscalização. Ainda assim, é sempre importante oferecer a oportunidade de a sociedade fiscalizada apresentar as adições e exclusões que entender cabíveis, numa clara tentativa de esgotar todas as possibilidades de manter o regime de tributação eleito pela lei como regra geral.

Por outro lado, bastante diferente é o caso da Recorrente, que até ser cientificada do ato de suspensão da imunidade, não se encontrava obrigada a escriturar o Lalur. Nesses casos, entendo que é necessário ainda maior cuidado no manejo das regras de arbitramento, especialmente quando o emprego das regras do Lucro Real se mostrar plenamente factível.

No presente caso, conforme o i. Conselheiro Paulo Mateus Ciccone bem observou nesta mesma sessão de julgamento, considerando que a escrituração contábil não era imprestável, a Autoridade Fiscal poderia partir do resultado contábil e intimar a Recorrente a apresentar as adições e exclusões que entendesse cabíveis, para então lançar os tributos devidos no regime de Lucro Real.

No caso, não entendo apenas que a Autoridade Fiscal ‘poderia’ adotar esse caminho. Entendo, em verdade, que a Autoridade Fiscal ‘deveria’ adotar esse caminho, já que o emprego das regras do Lucro Real era a medida adequada para determinar os tributos devidos no presente caso, pois era a única que produziria um resultado consentâneo com o direito brasileiro, disposto na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional (em seu art. 43) e nas leis que tratam do Imposto sobre a Renda. Faço essa afirmação porque, como resultado do arbitramento promovido pela Autoridade Fiscal no presente caso, a base de cálculo do IRPJ de 2012, por exemplo, resultou em montante quase 15 (quinze) vezes superior ao resultado do exercício apurado na escrituração contábil da Recorrente naquele ano.

Feita essa observação, acredito que não seja necessário acrescentar mais nada. A evidenciação de que, no presente caso, como resultado do arbitramento, o IRPJ incidiu sobre uma grandeza que é quase quinze vezes maior que o acréscimo patrimonial efetivamente percebido pela Recorrente, conforme sua escrituração contábil (que não foi declarada imprestável), já é suficiente para nos fazer concluir que a medida adotada pela Autoridade Fiscal foi claramente desproporcional e, portanto, contrária ao direito.

Apesar de a Recorrente ter adotado certas condutas que, segundo meu entendimento, ensejaram corretamente a suspensão de sua imunidade, nada justifica o fato de que, por conta da adoção de um regime de tributação que todos sabem ser excepcional, a tributação incidente tenha alcançado valores que, sem sombra de dúvidas, inviabilizariam a própria permanência da Entidade, ainda mais quando era plenamente viável a adoção do regime de tributação eleito pela lei como regra geral. Nesse ponto, é oportuno destacar que a contabilidade da Recorrente revelou-se relativamente bastante simples, de modo que não haveria maiores dificuldades em extrair dali a base tributável segundo as regras do Lucro Real.

São esses os termos da Declaração de Voto.

(assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco