



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n°	14041.000447/2004-49
Recurso n°	146.602 Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTROS - EXS: DE 2000 a 2002
Acórdão n°	101-95.904
Sessão de	06 de dezembro de 2006
Recorrente	CENTRO DE ENSINO UNIFICADO DE BRASÍLIA - CEUB
Recorrida	2ª TURMA DA DRJ EM BRASÍLIA - DF

IMUNIDADE – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO –
Mesmo que mantida a suspensão da imunidade de instituição de educação, a tributação anual com base no lucro líquido e no lucro real, conforme o artigo 2º da Lei 9.430/96, constituiu-se em opção da pessoa jurídica, sendo defeso ao fisco exercer faculdade conferida ao contribuinte pelo legislador.

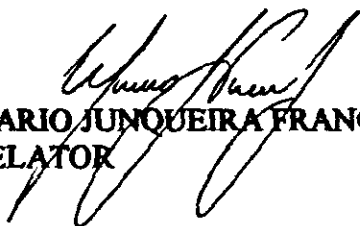
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CENTRO DE ENSINO UNIFICADO DE BRASÍLIA – CEUB.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar as exigências do IRPJ e da CSL e cancelar as exigências de multas isoladas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral e Valmir Sandri que deram provimento integral ao recurso.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



6


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, e CAIO MARCOS CÂNDIDO. Ausente o Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.



Relatório

A entidade recorrente teve sua imunidade suspensa em face do Ato Declaratório Executivo DRF/BSA n.º 49, de 23 de dezembro de 2004, fls. 75 do processo 10041.000226/2004-71, apenso ao presente.

Conforme despacho decisório de fls. 63 daquele mesmo processo, as razões para a suspensão foram as seguintes:

- remuneração direta dos dirigentes durante os anos de 1999 a 2002;
- remuneração indireta dos dirigentes, por meio de pagamento de seguro saúde, no período de 1999 a 2002, e
- empréstimo concedido a dirigente em condições favoráveis em relação ao mercado, sem cobrança de juros, no período de dezembro de 1999 a abril de 2000.

Com relação à primeira razão, afirmou-se que o disposto na alínea "a" do artigo 2º da Lei 9.532/97 impede qualquer remuneração àqueles que exerçam cargo de direção da entidade. Adicionalmente, que o disposto no § 3º da IN SRF n.º 113/98 impede também qualquer remuneração a dirigentes, inclusive por serviços prestados, inclusive quando não relacionados com a função ou o cargo de direção.

Já para o segundo motivo, afirmou-se que o pagamento de seguro saúde, nos montantes de R\$13.857,14 e R\$7.481,00, para quatro anos, constituiu vantagem equiparável a remuneração, fato também subsumido às regras supramencionadas;

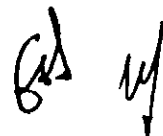
Por fim, que empréstimo durante quatro meses a pessoa ocupante dos cargos de Diretor Vice-Presidente e Vice-Reitor, caracteriza não só remuneração indireta, como também desvio por aplicação em atividades que não tratem da manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade, alíneas "a" e "b" do artigo 12 da Lei 9.532/97.

A entidade de educação apresentou manifestação de inconformidade, fls. 80 do processo apenso, combatendo o ato declaratório de suspensão. Resumo suas razões abaixo:

- alega que os membros componentes da Diretoria Executiva da instituição não podem ser remunerados até mesmo por força de seu estatuto. No entanto, suas funções, que compreendem a representação ativa e passiva em juízo ou fora dele, assinatura de documentos em nome da instituição e convocação de reuniões do Conselho Consultivo, são absolutamente estranhas aos cargos de Reitor, Vice-Reitor e outros de natureza acadêmica;

- que não há como confundir funções de administração com aquelas pertinentes às atividades acadêmicas, estas passíveis de remuneração, a teor do disposto nos §§ 2º e 4º do artigo 4º da IN SRF n.º 113/98;

- afirma que é garantia constitucional o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, CF, artigo 5º, XIII, não se podendo impedir a um professor o exercício de seu mister, ainda que este, adicionalmente, ocupe cargo de direção de entidade;



- aduz que não infringiu qualquer requisito previsto no artigo 9º do CTN, pois não distribuiu patrimônio ou renda, mas apenas remunerou trabalho no cargo de gerência ou chefia interna na pessoa jurídica, retendo o devido IRF quando dos pagamentos;

- que as atividades não compreendidas na competência própria do dirigente (adquirir direitos e obrigações em nome da pessoa jurídica administrada) estão excluídas da vedação remuneratória, pois não se considera dirigente quem exerça cargo ou função de gerência interna na pessoa jurídica, estando o § 3º da IN SRF 113/98 em antinomia com os demais parágrafos do próprio ato normativo, além de confrontar direitos garantidos constitucionalmente;

- conclui afirmando que os cargos de Reitor, Vice-Reitor, Diretor de Faculdade, Chefe de Departamento e outros se situam no âmbito das funções internas da pessoa jurídica, absolutamente estranhas à capacidade de representá-la em juízo;

- quanto ao seguro-saúde pago, repisa linha de argumento semelhante, e que os mesmos foram pagos a servidores considerados chaves para o normal e adequado funcionamento das atividades acadêmicas;

- além disso, os valores são diminutos, desprovidos de relevância e materialidade;

- por fim, que não houve empréstimo, mas sim adiantamento salarial, realizado em conformidade com a praxe usual nas relações laborais, sendo que o mesmo não foi concedido a um membro da Diretoria, mas sim ao Pró-Reitor Acadêmico, que exerce funções de gerência interna.

Antes de qualquer decisão sobre a inconformidade apresentada, a entidade sofreu ação fiscal, da qual resultaram autos de infração de IRPJ, CSL e COFINS, compreendendo infrações por despesas desnecessárias (seguro-saúde), resultados operacionais não declarados, multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas e, no caso da COFINS, insuficiência de recolhimento.

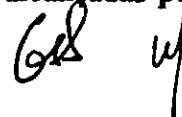
Apresentou a autuada impugnação, cujos argumentos adicionais àqueles já apresentados em sua manifestação de inconformidade são os seguintes:

- argúi preliminar de decadência, tendo em vista a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois foi notificada do lançamento em 29/12/04, estando caducos os períodos de apuração de janeiro a novembro de 1999;

- que a base de cálculo adotada pelo fisco foi simplesmente o superávit, indevidamente tratado como lucro operacional, muito embora haja lançamentos, como os das despesas e encargos financeiros que não observam, para fins de superávit, o princípio contábil da competência, distorcendo a base da tributação;

- contesta também a aplicação da penalidade isolada, seja pela impertinência da base, seja porque imposta após o encerramento do período-base, conforme jurisprudência que destaca;

- repisa o argumento da formação da base de cálculo com relação à contribuição social sobre o lucro líquido, sendo que suas receitas também não podem ser alcançadas pela



COFINS, em face do disposto no artigo 14, inciso X, da Medida Provisória n.º 1858-6/99, combinado com o art. 13, inciso III, do mesmo diploma legal.

Reunidos os processos, sobreveio a decisão de fls. 221, mantendo *in totum* o lançamento, com razões análogas ao do despacho decisório de suspensão de imunidade. No mais, afastou a decadência por falta de qualquer recolhimento, indicando aplicável o inciso I, do artigo 173 do CTN. Manteve a tributação reflexa e a penalidade isolada.

Em seu apelo, a recorrente repisa os argumentos da impugnação.

Há arrolamento.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, Relator:

Recurso tempestivo, preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, tendo sido providenciado o arrolamento de bens. Dele conheço.

A preliminar de decadência deve ser rejeitada. O lançamento em apreço foi cientificado ao contribuinte em 29/12/04, referindo-se, quanto ao IRPJ, aos anos-calendário de 1999 a 2001. A periodicidade anual importa em contagem a partir de 31 de dezembro de cada ano, à luz do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.

Não se pode antecipar a contagem sob o argumento da apuração em bases correntes, pois o fato complexo só se confirma com a apuração de resultado ao final do ano-calendário. Entender ao contrário, *data venia*, seria admitir a hipótese de se compensar prejuízos retroativamente, como um resultado negativo de dezembro com outro positivo em janeiro, pois ninguém nega que a base anual é formada pelos resultados, positivos ou negativos, apurados durante todo o período.

Também deve ser rejeitada a preliminar em face das contribuições sociais lançadas, já que a elas aplica-se o disposto no artigo 45 da Lei 8.212/91, importando em prazo decenal, contado a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte a que a autuação poderia ter ocorrido.

Afastar a aplicação desta regra, sob o argumento de seu conflito com o CTN, encontra óbice na súmula nº. 2 deste Primeiro Conselho. Vale destacar que não há ainda qualquer pronunciamento de tribunal superior a permitir decisão diversa.

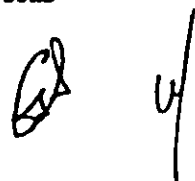
Observo também, que o lançamento da COFINS tem como fato gerador mais distante o mês de janeiro de 2000, restando afastada qualquer decadência, ainda que a contagem seja feita à luz do citado artigo 150 do CTN.

Rejeitada a preliminar de decadência, passo ao mérito.

A matéria da suspensão da imunidade de entidade educacional por razão de remuneração de dirigentes não é nova a esta Câmara.

No Acórdão 101-93.916, de 21 de agosto de 2002, o ilustre Conselheiro Paulo Cortez apreciou o tema, tendo resumido sua posição com a seguinte ementa:

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO – SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – *As instituições de educação podem ter a imunidade tributária suspensa nos precisos termos do parágrafo 1º, do artigo 14, do Código Tributário Nacional, por descumprimento dos incisos I e II, do mesmo artigo. Porém, o pagamento regular de salários e outros benefícios aos diretores, não caracteriza a distribuição de lucros ou rendas a dirigentes ou participação de resultados pelos seus administradores, por terem sido considerados excessivos.*



Os fatos naquele processo eram em tudo semelhantes ao do presente, pois a instituição mantenedora também se confundia com a educacional, constituindo-se em apenas um só ente jurídico. Também havia identidade entre os diretores executivos e as pessoas ocupantes dos cargos de direção acadêmica, reitoria, pró-reitoria etc.

Os períodos envolvidos eram os anos de 1995 a 1999, sem que, entretanto, tenha sido abordada no aresto a Lei 9.532/97.

Concluiu esta colenda Primeira Câmara naquela oportunidade que a remuneração de diretores não configurava distribuição de patrimônio da entidade, sendo assim insuficiente para ensejar a suspensão da imunidade. Destaco o seguinte excerto do voto condutor:

No caso ora em questão, de acordo com o que se depreende dos autos, as pretensas irregularidades que deram origem à suspensão da imunidade e ao lançamento questionado, na verdade, não se referem especificamente ao Direito Tributário e mesmo ao imposto de renda, mas sim às questões trabalhistas, se fosse o caso.

Não vislumbro ilegalidade fiscal capaz de sujeitar a instituição aos tributos devidos por empresa mercantil, tendo em vista o pagamento de verbas rescisórias em valor superior ao devido, ou a rescisão do contrato de trabalho com a retirada do saldo do FGTS, além da multa de 40% sobre o saldo em depósito, ou mesmo quaisquer outras vantagens estabelecidas no contrato de trabalho.

Quanto ao fato de a acusação fiscal considerar a remuneração dos diretores abusiva, não existe na legislação de regência qualquer limitação aos salários percebidos por diretores ou mesmo por professores de instituições de ensino. Não se pode estabelecer um limite onde possa se dizer que até determinado valor o pagamento é admissível, sendo superior ao mesmo, seria excessivo.

Dessa forma, inexistem parâmetros para avaliar se o salário pago pela instituição de ensino é cabível ou exagerado, muito menos abusivo como entende a fiscalização. Além disso, os valores constam dos contratos de trabalho, estão registrados nas folhas de pagamento e nas rescisões de contrato de trabalho e mais, foram devidamente escriturados e sobre os mesmos incidiu a retenção do imposto de renda na fonte.

Não se trata de distribuição disfarçada de lucros sob o título de honorários, pois consta da escrituração e da declaração de isenção apresentada pela instituição.

Na peça acusatória consta a contratação indevida de uma empresa para a prestação de serviços técnicos, porém, não existe qualquer impedimento ou ilegalidade em tal procedimento, mesmo porque não ficou caracterizada qualquer irregularidade nas operações, ou ainda, que os citados serviços não teriam sido executados.

Em resumo: as irregularidades constantes nos autos referem-se exclusivamente à questão dos salários recebidos pelos diretores e pelas rescisões contratuais, o que, para mim, seria, se fosse o caso, irregularidade relativa à legislação trabalhista ou, quem sabe, na área



da competência do INSS, porém, não da competência da Secretaria da Receita Federal.

Mais recentemente, esta Primeira Câmara voltou a apreciar a questão, através do Acórdão 101-94657, de 12 de agosto de 2004, com voto condutor da ilustre Conselheira Sandra Faroni, assim ementado:

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

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

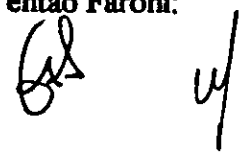
INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA- A interpretação restritiva não reduz o campo da norma, mas determina-lhe as fronteiras exatas. Não conclui de mais, nem de menos do que o texto exprime, mas declara o sentido verdadeiro e o alcance exato da norma, tomando em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram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

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

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

Afirmou a Conselheira Sandra em seu voto condutor que, considerada apenas as normas do CTN, não podia prevalecer a suspensão em face de remuneração a dirigentes, no que confirmou o entendimento do aresto conduzido pelo Conselheiro Paulo Cortez.

No entanto, nessa nova apreciação do tema, a questão do alcance do disposto no artigo 12, § 2º, alínea "a", que veda expressamente a remuneração a dirigentes, restou magistralmente abordada, como sói acontecer com todas as manifestações de Faroni. Destaco o seguinte trecho, observando antes, porém, que os fatos lá abordados também traziam semelhança com os desses autos, já que presente a unicidade da instituição e identidade de diretores e ocupantes de cargos acadêmicos, com uma única e importante diferença, pois na hipótese lá tratada a remuneração dos cargos de direção acadêmica eram regidas por plano de carreira dos professores, certo ainda que a direção acadêmica era ocupada temporariamente, período no qual o professor ficava liberado de suas atividades de docência. Disse então Faroni:



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

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

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

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

Ter remunerado dirigentes: "Art. 12, §, a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados";

Não ter recolhido a COFINS, o IRRF e o IR sobre atividades não próprias: "Art. 13. (...) praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, (...)".

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

Passo a analisar a remuneração de dirigentes

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

Primeiro porque, de acordo com a mais abalizada doutrina, a técnica de interpretação de regras de imunidade é diferente daquela de regras

de isenção. Diferentemente da isenção, em se tratando de imunidade, o benefício outorgado pela Constituição independe da vontade do Estado. A exegese dos dispositivos, portanto, deve afastar as tentações do poder tributante de alcançar campo protegido pela vontade suprema da Constituição. Joaquim de Almeida Batista, em excelente artigo em publicação eletrônica¹, assim pondera: " Toda norma imunizante alberga o princípio a ser preservado. Por isto mesmo é que está na Constituição. É a relevância do princípio que justifica seja a norma elevada ao plano Constitucional. E não se justifica, por isto mesmo, qualquer interpretação amesquinhadora do princípio fundamental albergado pela norma imunizante."

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

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

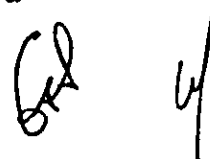
"Hoje as palavras extensiva e restritiva, ou, melhor dizendo, estrita, não mais indicam o critério fundamental da exegese, nem se referem a processos aconselháveis para descobrir o sentido e o alcance de um preceito; exprimem o efeito conseguido, o resultado a que chegará o investigador empenhado em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

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

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

A exegese extensiva , com extrair do texto mais do que as palavras parecem indicar, e a estrita, com atingir o contrário, menos do que a

¹ 2003/0410- www.fiscosoft.com.br



letra à primeira vista traduz: baseiam-se, uma e outra, em princípios definitivamente triunfantes, proclamadores da supremacia do espírito sobre o invólucro verbal das normas (.....)

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

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

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

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

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

Grd *uf*

valores incompatíveis com o mercado. E esses aspectos devem ser analisados caso a caso.

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

Portanto, não restaram configuradas as condições para suspensão.

Feitas essas considerações sobre a evolução da jurisprudência desta colenda Câmara, posiciono-me.

Inicialmente, estou entre aqueles a que Faroni se referiu que entendem por válida a restrição prevista na Lei 9.532/97 de remuneração a dirigentes, visto que a mesma não foi objeto de suspensão de eficácia pela ADI 1.802-3. Assim, não se poderia negar vigência a tal determinação legal, restando a meu ver claro que a suspensão de eficácia do artigo 14 da mesma norma, de cunho procedimental, apenas se aplica aos critérios materiais que concomitantemente tiveram sua eficácia suspensa.

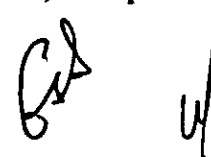
Concordo também com a Conselheira Sandra de que não há como distinguir cargos de administração de entidade mantenedora com os da instituição educacional, mormente quando se constituem em um só corpo jurídico. São cargos de direção da mesma entidade, no caso dos autos do CEUB.

No entanto, estou de pleno acordo com o conceito de que a vedação de remuneração a dirigentes compreende norma de caráter antiabuso, cujo intuito foi eliminar qualquer liberalidade na determinação da remuneração por parte dos próprios dirigentes instituidores, "associados" da entidade. Daí porque a necessidade de análise caso a caso conforme bem destacado por Faroni.

Conforme acima já destaquei, havia na hipótese apreciada no Acórdão 101-94.657 critério objetivo de profissionalização dos administradores, que percebiam remuneração conforme plano de carreira do magistério, exercendo temporariamente as atividades de direção acadêmica.

No presente caso isso não se faz presente. Os Srs. João Herculino de Souza Lopes, Getúlio Moreira Lopes e Edevaldo Alves da Silva ocupam os cargos de Diretor Presidente, Vice-Presidente e Diretor Superintendente da entidade CEUB. Ocupam também os cargos de Reitor, Vice-Reitor e Pró-Reitor, sendo todos cargos de direção de uma única entidade.

Os associados diretores determinam sua própria remuneração livremente, sem qualquer critério balizador como no caso anterior apreciado por este Câmara, no qual a remuneração estava vinculada ao plano de carreira do magistério.



Dai também a possibilidade de empréstimo de recursos por quatro meses, no valor de R\$50.000,00, sem qualquer benefício financeiro à entidade, concedido, conforme fls. 56 do processo apenso, pela própria Diretoria Executiva.

A imunidade tributária, bem como a isenção, no caso de entidades educacionais sem fins lucrativos, é concedida sob critérios rígidos, que não podem conviver com a liberalidade de remuneração aos associados, mantenedores e administradores.

Existente remuneração de dirigentes associados sem parâmetros aplicáveis a outros membros da entidade, como os professores, por exemplo, incide a regra do artigo 12, § 2º, alínea "a", da Lei 9.532/97. Diversa também seria a conclusão se os cargos de direção acadêmica fossem ocupados efetivamente por profissionais, pessoas distintas dos associados.

Por esses motivos, entendo correta a suspensão de imunidade da entidade recorrente.

Falta analisar o argumento quanto à base de cálculo do IRPJ e da CSL, entendendo a recorrente que o mero superávit não se identifica com o lucro operacional ou lucro real, haja vista diferenças em sua forma de apuração, a partir de critérios contábeis distintos.

Relevante o argumento da recorrente, até mesmo porque nos dois arestos supracitados, esta mesma Primeira Câmara, também por este motivo, proveu os recursos voluntários interpostos.

No entanto, a fls. 18 a 23, há cópia de balanços patrimoniais da entidade, referentes aos anos-calendário aos períodos em apreço. Nas demonstrações de resultados há registros de todas as contas, inclusive de depreciação, típico lançamento de empresa que obedece aos princípios de contabilidade.

Mais ainda, a fls. 23, há cópia de publicação de balanço e demonstrações de resultados para os anos de 2001 e 2002. Neste documento consta parecer de auditores e notas explicativas. Há informação que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis emanadas pela Lei 6.404/76 e demais disposições complementares, sendo divulgadas de forma comparativas ao exercício anterior.

Esta afirmação em publicação oficial da entidade, assinada por seu contador e Diretor Presidente, expõe com clareza que a entidade obedecia aos critérios de contabilidade geralmente aceitos, com depreciações, reserva de reavaliação etc., traduzindo-se o que chamou de superávit em lucro líquido.

No entanto, merece destaque o fato da fiscalização ter apurado o resultado mediante a utilização do lucro real anual, quando isto se traduz em faculdade do contribuinte.

Como a recorrente entendia ser imune, não apresentou qualquer DIPJ para exprimir sua opção, nem realizou qualquer pagamento de estimativas mensais, conforme o artigo 2º da Lei 9.430/96.

Não havendo opção, impossível imputar-lhe a multa isolada pelo não pagamento de estimativas, sob pena de o próprio fisco calçar os sapatos do contribuinte na faculdade conferida por lei, conforme o dispositivo supracitado.

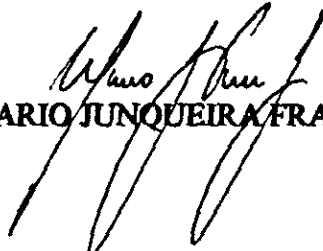
Assim sendo, qualquer lançamento de ofício referente ao IRPJ e à CSLL deve ser feito mediante a utilização da regra geral, artigo 1º da Lei 9.430/96, no caso a apuração trimestral.

Na ausência de opção da contribuinte, e de resultados trimestrais corretamente apurados, o lançamento de ofício obedecerá às regras do arbitramento.

Tal raciocínio não se aplica a tributo com base em faturamento e receita.

Ex positis, voto por rejeitar a preliminar de decadência, para no mérito, embora mantendo a suspensão de imunidade, excluir as exigências referentes ao IRPJ, à CSLL e às multas isoladas.

Sala das Sessões, (DF) em 06 de dezembro de 2006 06 de dezembro de 2006


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR



VOTO VISTA

DO Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL:

Os presentes autos versam sobre suspensão de imunidade de instituição de educação sem fins lucrativos e lançamentos de IRPJ, CSLL, COFINS e MULTA ISOLADA, em virtude de auditoria fiscal que abrangeu os anos-calendário de 1999 a 2001.

Nos debates da Sessão do mês de outubro, havia pedido vista dos autos apenas porque entendia, inicialmente que não podia se aceitar o superávit apurado e constante das declarações apresentadas pela Recorrente na condição de entidade imune, como se lucro real fosse, tendo em vista que se considerada suspensa a imunidade a entidade estaria sujeita ao pagamento do COFINS, cujo valor não só absorvia os superávits como também os resultados se transformariam em déficits.

Com a sustentação-complementação levada a efeito no mês de novembro, quando o Patrono demonstrou, a meu ver, com muita proficiência, que, apesar da ampla extensão e profundidade das verificações levadas a efeito no procedimento fiscalizatório, durante quase dois anos, os únicos fatos apurados e que motivaram a suspensão da imunidade tributária e, por via de consequência, das autuações acima mencionadas, foi o declarado e transparente pagamento de salários e outras vantagens de natureza trabalhista, devidos pelo exercício das funções dos cargos de Reitor, Vice-Reitor e Pró-Reitor, que se inserem no âmbito acadêmico, ocupados por membros da Diretoria Executiva, me propus a aprofundar o estudo da quebra da imunidade, pois entendo que os procedimentos referentes à suspensão e aos lançamentos tributários se inter-relacionam, e estão verdadeiramente imbricados.

Em face do exposto, passo a fazer a apreciação simultânea do ato suspensivo e da exação constitutiva dos créditos tributários.

Para embasar a suspensão da imunidade e os decorrentes lançamentos fiscais, foi invocada a inobservância do requisito previsto no art.12, § 2º, alínea "a", da Lei nº 9.532, de 1997, do seguinte teor:

"Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

[...]

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:



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

[...]

Posto que supostamente não atendido o requisito supra, teve lugar a suspensão da imunidade, prevista no artigo 13 da Lei 9.532, de 1997, e, nos termos do art. 14 do mesmo diploma legal, foi aplicado o rito do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, que culminou com a expedição do Ato Declaratório nº 49, da DRF/BSA, publicado no DOU de 27 de dezembro de 2004, decretando a suspensão do benefício imunitório para os anos-calendário 1999 a 2001.

Os artigos 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 1997, mencionados no parágrafo precedente, dispõem:

"Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendário em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, (...).

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

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

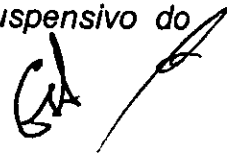
Por sua vez, o art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado por força do artigo 14 da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece:

"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. "

[...]

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do



benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade. "

[...]

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

[...]

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

Entretanto, cabe anotar que o art. 14 da Lei nº 9.532, de 1997, - que determina a aplicação do rito processual previsto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, aos casos de suspensão da imunidade descritos no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997 - por força de decisão do STF prolatada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1802/DF, está com sua eficácia suspensa, "ad litteram":

"O Tribunal, por unanimidade, deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 1º e a alínea f do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, caput e do art. 14, todos da Lei nº 9532, de 10/12/9, e indeferindo-o com relação aos demais. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Marco Aurélio, Sydney Sanches e Celso de Mello, Presidente. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso, Vice-Presidente. - Plenário, 27.08.1998."

Não se pode ignorar que a imunidade tributária das instituições de educação, sem fins lucrativos, consta de dispositivo constitucional incluído entre as "Limitações ao Poder de Tributar" (art. 150, VI, "c"), que devem ser reguladas por Lei Complementar (art. 146, II).

Contudo, retornando à legislação de regência antes citada, e considerando decisão acima do STF, com efeito "erga omnis", a matéria objeto dos presentes autos cinge-se à observância dos requisitos preceituados nos artigos 9º e 14 do CTN, os quais sofreram alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001.

Considerando que os presentes autos se referem aos anos-calendário 1999, 2000 e 2001, seguem reproduzidos os citados e aplicáveis dispositivos legais, com a indicação dos textos vigentes, anterior (riscados) e posteriormente à LC nº 104/01, "verbis"

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

IV - cobrar imposto sobre:

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

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)"

[...]"

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

Os requisitos fixados na Seção II mencionado ao final da alínea “c”, estão relacionados no art. 14 do CTN, a saber:

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

~~I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;~~

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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.

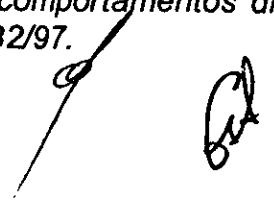
§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

De plano, verifica-se que o pagamento de salários e outras retribuições trabalhistas, concernentes ao exercício de atividades acadêmicas, distintas das funções de dirigentes da pessoa jurídica, não configuram desatendimento dos requisitos descritos no art. 14 do CTN, ressalvada a possibilidade de identificação de procedimento dissimulatório, com o propósito de encobrir distribuição de resultados, hipótese não cogitada nos autos do processo.

Nesse sentido o acórdão nº 107-07340, resultante de decisão unânime dos membros da Colenda 7ª Câmara deste E. Primeiro Conselho, sendo oportuna a transcrição de parte do voto do Conselheiro Relator, Luiz Martins Valero, “in verbis”:

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

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



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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

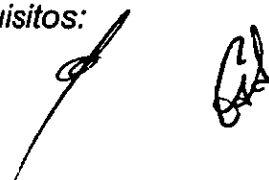
Sem dúvida alguma, considero escoreita a análise desenvolvida pelo Conselheiro Valero, dado refletir com precisão o entendimento que deflui do balizamento jurídico em que se circunscreve a matéria objeto deste contencioso fiscal.

Mas, ainda que se fizesse abstração dos limites decorrentes da decisão do STF na ADIN nº 1802/DF, bem como da diretriz fixada no art. 146, II, da Constituição Federal de 1988, acredito que outra não deveria ser a conclusão, se procedida a exegese do art. 12, § 2º, "a", da Lei 9.532, de 1997, cujo texto, para maior facilidade de acompanhamento seqüencial, reproduzo:

"Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

[...]

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:



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

[...]"

Como se vê, o impedimento remuneratório restringe-se aos serviços prestados por dirigente, que, na interpretação feita pela Secretaria da Receita Federal, é assim considerada **"a pessoa física que exerça função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna e externamente"**, nos exatos termos da Instrução Normativa SRF nº 113/98, art. 4º, § 1º.

Além do texto afirmativo que estabelece o conceito de dirigente, a aludida IN 113/98 reforça esse conceito pela forma negativa, definindo no § 2º do mesmo artigo 4º, que não se considera dirigente a pessoa física que exerça função ou cargo de gerência ou de chefia interna na pessoa jurídica."

Não bastassem os conceitos simétricos, acima expostos, para determinar o que se considera dirigente (§ 1º) e o que não se considera dirigente (§ 2º), o § 4º do mesmo dispositivo normativo admite, de forma peremptória, que às pessoas físicas que exercem funções ou cargos internos **podem ser atribuídas remunerações**, inclusive **"quanto a outros serviços prestados à instituição"**.

Não se pode perder de vista que o dirigente de uma instituição não é dirigente vinte e quatro horas por dia. Deixa de sê-lo quando exerce outra atividade, que não implique em condução dos negócios da pessoa jurídica, que não envolva a prática de atos constitutivos de direitos e obrigações para a entidade.

Fazendo-se um paralelismo com a magistratura, pode-se constatar que um magistrado, ocupante de cargo vitalício, não exerce a função de juiz todas as horas do dia, ininterruptamente.

Quando um Juiz leciona numa Faculdade de Direito não perde o cargo de Juiz, que ocupa em caráter vitalício. Mas numa sala de aula, no exercício da atividade docente, não exerce função judicante, por isso poderá ele perceber remuneração salarial daqueles a quem serve, o que lhe é vedado na prestação da atividade jurisdicional.

"Mutatis mutandis", nessa situação se encontram os dirigentes das instituições de educação sem fins lucrativos, não podendo ser remunerados pelos serviços que como dirigentes prestam, em consonância com os precisos termos da norma inserta no art. 12, § 2º, alínea "a", da Lei 9532/97, assim escrita **"não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados."**

A proibição de remunerar, nos termos da lei, é dirigida aos serviços de dirigentes, por eles prestados como dirigentes, no exercício das funções de dirigentes.

Nada impede que os dirigentes exerçam cargos ou funções internas, para os quais estão habilitados, e por isso remunerados, desde que as atividades assim desenvolvidas não comportem atos privativos da gestão patrimonial e financeira.



Às atividades acadêmicas no setor cultural e de educação, inerentes aos cargos de reitor, vice-reitor e pró-reitor, que em nada dizem respeito à prática de atos que ensejam aquisições de direitos e obrigações, tal como definido no art. 4º, § 1º da IN 113/98, não se aplicam as restrições estatuídas no art. 12, § 2º, "a", da Lei 9.532, de 1997, como visto, mesmo que a análise do texto seja feita isoladamente, e ainda que se admita a possibilidade de que limitações ao direito de tributar, onde se enquadram as imunidades, possam ser reguladas por lei ordinária, ao arripio do art. 146, II, da Constituição.

Se assim não for, a gratuidade dos serviços prestados como dirigentes teria que se estender a outras atividades mesmo que estranhas às funções de direção da pessoa jurídica, situação que inviabilizaria a gestão das entidades imunes, por representar severíssima punição àqueles que comandam entidades cuja relevância social a Magna Carta reconhece, e por isso lhes outorga os benefícios da imunidade tributária.

Portanto, a única conclusão exegética plausível e que se harmoniza com o direito positivo brasileiro, é que a Lei 9.532, de 1997, em seu art. 12, § 2º, "a", ao estabelecer como requisito para gozo da imunidade tributária *"não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados"*, é quanto aos serviços prestados por dirigentes, na condição de dirigentes e enquanto dirigentes.

Em certo trecho da decisão recorrida, vislumbra-se ser esse o entendimento perfilhado, mas confirmou a exação fiscal diante da dificuldade de estabelecer, com precisão, e apenas por isso, quais os serviços remunerados, *verbis*:

"... a remuneração se confunde, ou melhor, os tais senhores recebem a remuneração por todos os serviços prestados à instituição." (Fls.243)

Contudo, registre-se que não foi esse o motivo invocado para a suspensão da imunidade e autuações decorrentes, mas sim a mera existência de pagamentos, devidamente contabilizados, pouco importando em razão de quais atividades tenham sido realizados.

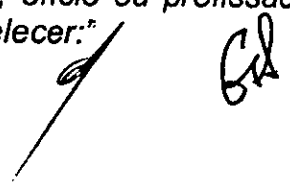
Como enfatizado na impugnação e no recurso, os estatutos sociais do sujeito passivo, juntados aos autos, contêm disposição expressa da não remuneração dos membros da Diretoria Executiva, assim redigida:

"Art. 16 – Os membros da Diretoria Executiva exercerão seu mandato sem qualquer remuneração, a título de serviços relevantes."

Por outro lado, em nenhum momento consta dos autos que os serviços remunerados não tenham sido prestados, hipótese em que as despesas correspondentes deveriam ser glosadas e adicionadas ao resultado do exercício para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, situação não aventada nos autos de infração lavrados.

Entendo que a vedação remuneratória circunscreve-se aos serviços prestados como dirigentes, sob pena da exegese de norma prevista em lei ordinária contrariar ou se sobrepor a direitos e garantias individuais inscritos na Constituição Federal Brasileira, entre os quais o estatuído no art. 5º, XIII, *verbis*:

"XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer:"



Se a exegese do texto “*não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados*”, implicar na proibição de perceber qualquer remuneração, até mesmo o recebimento de alugueres de imóvel de propriedade de dirigente, estaria obstado, ainda que o valor da locação esteja abaixo da cotação de mercado, como mencionado na peça recursal e sustentado pelo patrono da recorrente.

Da mesma forma, se um dirigente fizesse um empréstimo financeiro, a taxas muito inferiores aos financiamentos bancários, a remuneração do capital a ser percebida pelo dirigente, em bases aquém das praticadas no de mercado, acarretaria perda da imunidade.

Nos dois exemplos dados, verificar-se-ia situação paradoxal, pois estar-se-ia considerando gestão temerária e desvio de conduta a prática de operações que beneficiariam a instituição, pela economia auferida com gastos inferiores aos que seriam suportados se as mesmas operações fossem realizadas com terceiros.

Ademais, muitos são os acórdãos deste Conselho de Contribuintes perfilhando a tese de admissibilidade de remuneração de cargos de chefia e gerência internos, citando-se a título de exemplo:

“REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES – A proibição de remunerar dirigentes não alcança os cargos de Reitor e de Vice-Reitor de fundação universitária os quais têm funções apenas administrativas e gerenciais. O poder de decisão, inclusive quanto à destinação de recursos e assunção de obrigações, está nas mãos da Assembléia Geral, à qual são submetidas a proposta e a execução orçamentária da entidade. Incabível também, estabelecer limites de remuneração aos ocupantes dos cargos nominados, quando o valor não caracteriza a distribuição de patrimônio”. (Acórdão 1º CC, nº 101-94.610, de 17 de junho de 2004, decisão unânime).

“IRPJ – INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO – SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. O pagamento regular de salários aos dirigentes de Instituição de educação, sem fins lucrativos, que comprovadamente prestam serviços de orientação pedagógica, ensino, administração de colégios, tesouraria e contabilidade, não configura infração ao disposto no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional.”(Acórdão 1º CC, 103-21.909, de 13 de abril de 2005).

IRPJ - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - As mantenedoras de estabelecimentos de ensino podem ter a imunidade tributária suspensa nos precisos termos do parágrafo 1º, do artigo 14, do Código Tributário Nacional, por descumprimento do inciso I do mesmo artigo. Porém, o pagamento regular de salários e outras rubricas trabalhistas, em retribuição de serviços prestados ao estabelecimento mantido, não caracteriza, por si só, desobediência ao comando legal, exceto quando a fiscalização provar que a situação assim apresentada configura distribuição simulada de resultados, o que não foi sequer aventado nos autos. (Acórdão nº 107-07.340, de 15/10/2003, decisão unânime).



Por derradeiro, como se afirmou, deve ser observado que o sujeito passivo, nos anos-calendário em que foi autuado, apresentara declarações como imune, nas quais acusara “*superávits*” anuais, que não correspondem ao lucro real, base de cálculo para lançamento do IRPJ e, por decorrência da autuação da CSLL, pois, a simples dedução das quantias, lançadas a título de COFINS, transformaram em “déficits” os “superávits” anuais tomados como lucro real; tendo ainda sido ignorado, a tributação com bases trimestrais exigidas pela legislação de regência, inviabilizando os lançamentos fiscais hostilizados.

Com estas considerações, dou provimento ao recurso para afastar a suspensão da imunidade tributária referente aos anos-calendário de 1.999 a 2.001, e declarar insubsistentes os autos de infração de IRPJ, CSLL, COFINS e Multa Isolada.

Sala das Sessões (DF), em 06 de dezembro de 2006

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

