



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Recurso nº. : 111.336

Matéria : IRPJ e Outros – Exs.: 1993 e 1994

Recorrente : FUNDAÇÃO DE PROMOÇÃO SOCIAL E CULTURAL DO ESTADO DE RORAIMA

Recorrida : DRJ em MANAUS - AM

Sessão de : 18 de março de 1999

Acórdão nº. : 103-19.934

RP/103-0.245

IRPJ – INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA:

1 - A entidade de assistência social que deixa de observar as disposições do artigo 14 e seus incisos do Código Tributário Nacional tem suspenso o benefício da imunidade.

2 – Declarada a suspensão da imunidade pela autoridade competente (Art. 14, § 1º. do CTN) a instituição é inserida no universo das pessoas jurídicas sujeitas aos tributos e contribuições sociais e deve ter todo o seu resultado submetido à incidência tributária sendo indispensável, para que a tributação se concretize, a demonstração, nos autos, da ocorrência do fato gerador e respectiva base de cálculo; quanto aos exercícios financeiros em que ocorreram as irregularidades, seja pela apuração do lucro real, seja pelo arbitramento dos lucros.

3 – É improcedente a exigência fiscal fundada em procedimento que apura irregularidades, tributando isoladamente valores correspondentes a glosas de custos e despesas e certos fluxos financeiros, sem prévia apuração do resultado fiscal, como também sem verificar se a contabilidade da entidade permite ou não a apuração do lucro real, por gerar insegurança e incerteza quanto à ocorrência do fato gerador e exatidão da base de cálculo.

IRRF e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECORRÊNCIA -
A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se aos litígios decorrentes versando sobre exigências de Imposto de Renda Retido na Fonte e de Contribuição Social sobre o Lucro.

Preliminares rejeitadas – Recuso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FUNDAÇÃO DE PROMOÇÃO SOCIAL E CULTURAL DO ESTADO DE RORAIMA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

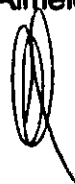
por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Márcio Machado Caldeira e Victor Luís de Salles Freire que negaram provimento.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: **24 NOV 2000**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Edson Vianna de Brito, Eugênio Celso Gonçalves (Suplente convocado), Edson Antônio Costa Brito Garcia (Suplente convocado), Sílvio Gomes Cardozo e Neicyr de Almeida.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Recurso nº. : 111.336

Recorrente : FUNDAÇÃO DE PROMOÇÃO SOCIAL E CULTURAL DO ESTADO DE RORAIMA.

RELATÓRIO

FUNDAÇÃO DE PROMOÇÃO SOCIAL E CULTURAL DO ESTADO DE RORAIMA teve suspensa a imunidade tributária pelo Ato Declaratório nº. 002, de 07/12/94, do Senhor Delegado da Receita Federal em Boa Vista – RR, fls. 76.

Os agentes do fisco, com base em documentação e depoimentos que constam dos autos, entenderam indedutíveis várias despesas e custos acobertados por documentos considerados inidôneos. Da mesma forma, entenderam como custos/despesas indevidas várias saídas de numerários da conta corrente bancária da fundação, sacados no estabelecimento bancário pelos seus administradores, e outras saídas que teriam sido efetuadas em proveito dos administradores e de outros interessados, tidas como desvio de recursos públicos, uma vez que a entidade recebia verbas públicas para fins beneméritos.

Em consequência foram formalizadas as exigências tributárias, referentes aos meses de julho de 1992 a dezembro de 1993, inclusos os consectários legais calculados até o mês de abril de 1994, a seguir especificadas:

- 1 – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ - auto de infração, fls. 38 a 68, no montante de 2.247.504,85 UFIR (fls. 38), com enquadramento legal nos artigos 157, § 1º.; 191; 192; 197 e 387, inciso I, do RIR/80 (fls. 60 e 68);
- 2 - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF – auto de infração, fls. 19 a 37, no montantes de 1.624.536,26 UFIR (fls. 19), com enquadramento legal no artigo 8º. do Decreto-lei nº. 2.065/83, para os meses do ano-calendário de 1992 (fls. 31), e no artigo 44 da Lei nº. 8.541/92, para os meses do ano-calendário de 1993 (fls. 37); e
- 3 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – auto de infração, fls. 02 a 18, no montante de 597.354,17 UFIR (fls. 02), com enquadramento legal no artigo 2º., e §§, da Lei nº. 7.689/88 (fls. 18).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Houve "Representação Fiscal para Fins Penais – 'Caso Orçamento' " com relação aos envolvidos no alegado desvio de recursos, conforme cópias extraídas do processo nº. 10245.000006/95-57, fls. 77 a 115 dos presentes autos.

Cientificada das autuações em 29/12/94, fls. 02, 19 e 38, a autuada, em 26/01/95, apresentou impugnação apenas em relação à Contribuição Social sobre o Lucro, fls. 808 a 820.

Tendo em vista que os demais lançamentos, relativos ao imposto de renda pessoa jurídica e imposto de renda na fonte, não foram impugnados no prazo legal, foi lavrado termo de revelia, fls. 838, e remetido para julgamento a impugnação solitária da Contribuição Social sobre o Lucro, cujo crédito tributário foi desmembrado e passou a integrar o processo nº. 10245.000035/95-55, fls. 807 verso.

A autoridade julgadora singular, consoante "INFORMAÇÃO/DRJ-DIRCO Nº. 14, de 03 de Abril de 1995", fls. 855 a 859, considerando que a Fundação alegou cerceamento do direito de defesa pelo fato dos livros de sua escrituração continuarem retidos pelo fisco e imprecisão no cálculo dos encargos da exigência, entendeu que o processo ainda não se encontrava em condições de receber julgamento e determinou a remessa dos autos à Delegacia da Receita Federal em Boa Vista – RR, para adoção das seguintes providências, *in verbis*:

- "1 - esclarecer e solucionar o impasse sobre a retenção dos livros e documentos da escrituração contábil da fiscalizada, sendo que, se essa autoridade lançadora estiver da posse dos mesmos, deve tirar cópia daqueles que estiverem relacionados com os lançamento e ainda não tenham cópia no processo, devolvendo tudo ao reclamante;*
- 2 - elaborar demonstrativos corretos dos juros de mora de todos os Autos de Infração e entregá-los ao reclamante;*
- 3 - verificar se foram entregues ao autuado cópia do Relatório Geral de Auditoria (fls. 059 a 096) e das Relações Glosa de Despesas Contabilizadas nos livros Contábeis da Fundação Roraima (fls. 452) e Despesas Escrituradas nos Livros Contábeis da Fundação Roraima (fls. 453 a 459) por estarem citadas nas descrições dos fatos e serem importantes no entendimento dessas descrições. Em caso negativo, providenciar a entrega;*
- 4 - reabrir o prazo de 30 dias para impugnação, para todos os Autos de Infração lavrados, deixando claro para o autuado, essa abrangência."*

Essa determinação foi cumprida pela repartição de origem, segundo documentos de fls. 918 a 929.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Cientificada em 17/05/95, fls. 919, da reabertura de prazo para se defender, a autuada apresentou impugnação aos lançamentos em 13/06/95, fls. 930 a 955, instruída com os documentos de fls. 956 a 1.066, alegando, em resumo, que:

- o Delegado da Receita Federal é suspeito para julgar o feito, uma vez que tem interesse em seu resultado, em virtude do seu sistema remuneratório, que seria composto pelo produto das multas aplicadas;
- o cálculo dos juros de mora está errado;
- os fiscais autuantes não possuem habilitação para a tarefa de auditoria, pois não estavam registrados no Conselho Regional de Contabilidade do Estado. Trouxe doutrina à sua tese;
- o seu direito de defesa foi tolhido, pela retenção dos seus livros, que considerou ilegal;
- os depoimentos colhidos pelo fisco são falsos e obtidos mediante coação, bem como outros atos do fisco que se revestem de ilegalidade como ameaças a fornecedores; tentativa de aliciamento da presidente do Conselho da Fundação; exposição à imprensa; fiscalização abusiva sobre o presidente da Fundação; negativa de fornecimento de informações úteis à sua defesa; e revelação de informações fiscais ao Ministério Público, antes de concluída a ação fiscal, fls. 936 a 937;
- nessa mesma linha, com relação à utilização como prova de recibo timbrado do jornal "O Estado de Roraima", referente a comodato de máquinas impressoras, sobre a qual haveria disputa judicial, fls. 937 a 938;
- o lançamento está fundado em meras presunções, inclusive pela utilização de extratos bancários, o que não autoriza exigência de tributos, conforme Súmula nº. 182 do extinto TFR. Além do que esses extratos bancários foram obtidos de maneira ilegal, pois a quebra de seu sigilo bancário não foi precedida de autorização judicial. Assim, a prova utilizada é ilegal e o lançamento insubsistente. Trouxe doutrina e jurisprudência à sua causa;

Na seqüência de sua impugnação a autuada passou à contestação dos fatos levantados pela fiscalização, alegando que as despesas e os custos glosados de fato foram necessários ao custeio e à manutenção da entidade e que o fisco não apresentou nenhum elemento capaz de comprovar que os mesmos não tivessem ocorrido. Rebateu os fatos descritos pelo fisco com as seguintes alegações:

Inidoneidade dos documentos fiscais

A compra de medicamentos e dos aparelhos junto às empresas Farmácia e Drogaria Lacerda e J.B.C. Ferreira Neto ocorreram de fato, bem como sua efetiva doação, conforme se depreende da própria diligência fiscal, a qual foi redigida em termos vagos por indução do Delegado da Receita e do Chefe da Fiscalização, e das anotações com os nomes dos beneficiários; a entrada desses bens estão devidamente registrada na escrituração da recorrente, bem como suas saídas na contabilidade das vendedoras; a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

atribuição das doações à Prefeitura decorreu de simples engano, uma vez que a Fundação trabalha em conjunto com esta, sendo que a Prefeitura não registrou qualquer doação daquele tipo em seus arquivos, além do que a contraprova do fisco, baseada em saídas do extrato bancário, está assentada em prova obtida ilegalmente, restando, assim, uma mera suposição do fisco.

Desvio de recursos através de ordens de pagamentos

É inverídica a afirmação de que a transferência de recursos da Fundação para a empresa Jangadeiro Turismo teria sido autorizada por Romero Jucá, e de qualquer forma está lastreada por informação obtida de modo ilícito.

Licenciamento de veículos

Os três veículos de propriedade de Romero Jucá e Maria Teresa Saenz Surita Jucá foram colocados à disposição da Fundação, sem qualquer retribuição, uma vez que os proprietários se encontravam em Brasília; os veículos foram utilizados em ações de benemerência, cabendo à Fundação as despesas de manutenção, combustíveis e licenciamento; se houve liberalidade foi dos proprietários dos veículos.

Despesas judiciais

As despesas judiciais referentes a processos de interesse de Romero Jucá e Maria Teresa Jucá deveriam ter corrido por conta do salário, como jornalista, de Sócrates Arantes Teixeira. Equívoco da funcionária da contabilidade teria mantido as despesas em nome da Fundação.

Pagamentos sem causa

Os dados dos quais foram extraídos os montantes lançados como pagamento sem causa foram obtidos de forma ilegal.

Com relação às despesas escrituradas nos livros contábeis, as mesmas encontram-se justificadas, constituindo-se em pagamentos destinados a custear a manutenção da sua atividade (aluguéis, materiais de gráfica, salários, etc.).

As verbas repassadas pelo Ministério da Ação Social e pela Fundação Banco do Brasil tiveram destinação específica e as despesas de manutenção teriam que vir de outras fontes, não podendo ser cobertas por aquelas verbas; a Fundação sempre prestou contas das verbas liberadas aos órgãos competentes; a implantação da Rede Caburaí de Comunicação, teve como finalidade a obtenção de verbas para a sua manutenção e fazia parte do seu estatuto; as receitas e despesas da Rede estão devidamente contabilizadas nos livros da recorrente. Assim, nenhum pagamento sem causa foi efetuado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Prossegue a contribuinte, defendendo a tese de que de qualquer forma o auto de infração é improcedente, uma vez que a entidade goza de imunidade, atendendo aos requisitos da lei; a suspensão da imunidade não pode ser declarada enquanto o processo administrativo não for julgado ou, no máximo, a suspensão operaria para o futuro, nunca para o passado; o auto de infração não acusa a entidade de ter ferido qualquer dos quesitos do artigo 159, do RIR/94; os fatos descritos, no máximo, representariam deficiências contábeis. Conclui que a suspensão da imunidade tributária ocorreu ao arrepio da lei.

A seguir, contestou a exigência de multa e dos juros de mora, inclusive a correção monetária pela OTN, BTNF, TRD e UFIR, uma vez que a obrigação tributária é dívida de dinheiro, por disposição do Código Tributário Nacional, lei complementar, e não dívida de valor, como pretendido pelas leis ordinárias que instituiu aqueles indexadores; além disso, a UFIR do período de janeiro a outubro de 1992 foi fixada por funcionário que teria acumulado dois cargos, sendo, assim, ato jurídico nulo.

Ao final, a contribuinte requereu que:

1 - o auto de infração seja julgado improcedente em todos os seus termos;
2 - sejam extintos os processos administrativos tributários nºs. 10245.000160/94-66 e 10245.000035/95-55 abertos pela repartição da Receita Federal em Boa Vista contra a reclamante; e

3 - seja restabelecida a imunidade tributária da reclamante, ilegalmente suspensa por ato do senhor Delegado da Receita Federal em Boa Vista.

Decisão de primeira instância, fls. 1.079 a 1.099, julgou procedente o lançamento tributário.

A autoridade julgadora *a quo* enfrentou as questões preliminares, aduzindo que a suspeição alegada sequer teria sentido após o advento da Lei nº. 8.748/93, pois o julgamento em primeira instância é efetivado pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Manaus - AM, autoridade distinta daquela que participou das investigações.

Afastou, ainda, a alegada animosidade dos agentes do fisco, afirmando tratar-se de cuidado necessário aos casos envolvendo empresas relacionadas à "CPI do Orçamento".

Sobre a questão do cerceamento do direito de defesa e equívoco no cálculo dos juros de mora, afirmou que os eventuais problemas já haviam sido corrigidos pelo cumprimento do despacho saneador de iniciativa da própria Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Manaus - AM.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Afirmou que os Auditores Fiscais possuem competência para a execução de perícias contábeis por força legal, Lei nº. 2.354/54, não se lhes aplicando as restrições levantadas.

A respeito da alegada apreensão abusiva de livros o julgador monocrático entendeu que os mesmos foram retidos na forma da lei, através de termo de retenção no qual estavam relacionados em consonância com as disposições do artigo 995, do RIR/94.

A propósito das alegações de que a fiscalização teria sido abusiva e de ilegalidade na obtenção de provas assevera o julgador singular que os Auditores Fiscais executaram os trabalhos por ordem direta de seus superiores, que determinaram o escopo e a abrangência da ação, inclusive prevendo circularização em bancos e outros procedimentos com vistas a garantir ampla profundidade aos trabalhos.

Quanto às alegadas ações abusivas (coação, ameaça, aliciamento, divulgação de informações, etc.), a recorrente nada trouxe ao processo para comprová-las. O Auto de Infração lavrado contra Sócrates Arantes, bem como a certidão emitida pelo Delegado da Receita Federal não estão maculadas de ilegalidade. Esta conteria, inclusive, o diploma legal que obriga a representação ao Ministério Público.

O contrato de comodato trazido teria apenas comprovado a acusação fiscal de falsidade do documento, uma vez que, se a venda em 1991 fosse verdadeira, a empresa Editora Jornal "O Estado de Roraima" não poderia ter cedido os equipamentos em comodato.

Os extratos bancários foram obtidos com base no previsto em vários dispositivos legais: artigo 38, §§ 5º. e 6º., da Lei nº. 4.595/64; artigo 8º. da Lei nº. 8.021/90; artigo 7º. da Lei nº. 4.154/62 e artigo 2º. do Decreto-lei nº. 1.718/79. Além disso, eles foram utilizados, não para arbitrar rendimentos, mas para rastrear os recursos obtidos e os cheques emitidos pela contribuinte, em nada se aplicando a Súmula nº. 182, do extinto TFR.

Quanto ao mérito, a ilustre autoridade julgadora *a quo* assim se pronunciou:

Glosa de custos e despesas

A fiscalização comprovou que a autuada cometeu uma série de irregularidades na administração de seus recursos financeiros, pelo que efetuou as glosas de despesas irregularmente contabilizadas.

O fato das notas fiscais emitidas por Farmácia Lacerda e JBC Ferreira Neto estarem registradas nos livros da vendedora e compradora não lhes confeririam idoneidade. Os documentos de fls. 279 a 300 são provas de que os pagamentos não foram efetuados às vendedoras e nem tampouco a Fundação logrou demonstrar o efetivo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

ingresso das mercadorias em seu estoque. A aquisição das cadeiras de rodas não foi elencada como glosas de custos, fls. 374 a 375. Apenas a nota fiscal nº. 566 da JBC Ferreira Neto, fls. 285 e fls. 1.052, foi glosada, uma vez que o cheque emitido pela entidade, fls. 286, comprova que o pagamento foi efetuado a outro beneficiário.

Desvio de recursos através de ordens de pagamento

A acusação fiscal é verdadeira, conforme documentos obtidos legalmente, fls. 301/302.

Licenciamento de veículos

A entidade confessou o pagamento das despesas com licenciamento, como também de manutenção e combustíveis, e não comprovou sua alegação de que os veículos tivessem sido cedidos para utilização da Fundação.

Despesas judiciais

A autuada confessou a irregularidade.

Pagamentos sem causa

Os dados do quadro "Despesas Escrituradas nos Livros Contábeis da Fundação Roraima" não foram extraídos dos extratos bancários, mas sim dos livros da instituição. A autuada deteria 50% da empresa TV Caburaí de Roraima Ltda. (Sistema Caburaí de Comunicação) e esta se confundiria com a Rede Caburaí de Comunicação (Fundação Roraima), possuindo ambas os mesmos logotipo, endereço e telefone. Ainda assim, não poderia a autuada registrar receitas e despesas da TV Caburaí na sua escrituração. Uma teria fins lucrativos e outra seria imune, daí o interesse em confundir receitas de uma e outra, visando escapar ao pagamento de impostos.

A ausência de declaração de rendimentos da TV Caburaí ou do Sistema Caburaí de Comunicações comprovaria essa tese. As receitas auferidas pelas atividades de comunicação seriam canalizadas para a conta corrente nº. 34.210-4, agência 250-X, do Banco do Brasil, cujo titular era a Rede Caburaí e tinham destino diverso dos objetivos sociais da Fundação Roraima. O relatório de fls. 94/95 dá mais informações de como a Rede Caburaí era utilizada para acobertar atividades da TV Caburaí.

Imunidade tributária

A autuada descumpriu os incisos I, II e III, do artigo 147, do RIR/94, quais sejam: não distribuir parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou de participação no resultado; aplicar os seus recursos integralmente na manutenção de seus



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

objetivos institucionais; e manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Os dois primeiros requisitos, foram desatendido quando emitiu cheques a favor de membros da diretoria ou a terceiros, sem comprovação da aplicação dos recursos recebidos ou acobertados por notas fiscais inidôneas. Ao inciso III, o desatendeu quando deixou de escriturar corretamente os cheques acima mencionados. Dessa forma, ficou descaracterizada a falta de fins lucrativos e a suspensão da imunidade veio junto com a cobrança dos tributos que não teriam sido recolhidos.

Sobre as alegadas inconstitucionalidades envolvendo os acréscimos legais, alegou fugir à sua alçada apreciá-las, ficando estas a cargo do Poder Judiciário.

Assim, o julgador monocrático, afastou as preliminares suscitadas e manteve *in totum* os lançamentos de IRPJ, IRF e CSL.

A ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 20/10/95, fls. 1.108.

Em 20/11/95 a autuada apresentou recurso voluntário, fls. 1.109 a 1.129, onde basicamente são repetidos os argumentos desenvolvidos na peça impugnatória, e acrescenta que o seu pedido de perícia não foi enfrentado pela autoridade monocrática.

Pede, a recorrente, em primeiro lugar, a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa ao lhe indeferir a realização de perícia e, no mérito, seja reformada a decisão recorrida, tomando o lançamento improcedente.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER – Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, informo aos ilustres pares que existe nos presentes autos, às fls. 78 a 115, cópia de uma "Representação Fiscal para Fins Penais – 'Caso Orçamento' ", objeto do processo administrativo nº. 10245.000006/95-57.

A contribuinte, ora recorrente, com a sua impugnação, fls. 930 a 955, aportou aos autos, sob o título de "DOC. 004", fls. 986 a 1.003, cópia da "Representação nº. 018/94", de "Impugnação de Pedido de Registro de candidatura", intentada pelo Ministério Público Federal junto ao Egrégio Tribunal Regional Eleitoral de Roraima, lá protocolada em 18/06/94, sob nº. 1.343/94, fundamentada nas irregularidades, dentre outras, noticiadas nestes autos de processo administrativo fiscal, inclusive arrolando os auditores fiscais autuantes como testemunhas.

Desse modo, eventuais repercussões penais ou no âmbito da legislação eleitoral decorrentes dos fatos apontados nestes autos haverão de ser tratadas no foro competente, haja vista as disposições do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, a saber:

"Art. 3.º Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Destaquei)."

Aqui, vale lembrar que este processo administrativo foi instaurado sob os auspícios do Decreto nº. 70.35/72, (decreto com status de lei) que em seu artigo 1º. define, *in verbis*:

"Art. 1.º. Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal."

Portanto, a atribuição deste Colegiado, na apreciação do recurso voluntário interposto pela contribuinte, é a de verificar a legalidade do lançamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

tributário, ainda no âmbito da administração tributária, face: às disposições do inciso LV, do artigo 5º. da Constituição Federal; à luz do processo administrativo de **determinação e exigência dos créditos tributários da União**, consubstanciado no Decreto nº. 70.235/72; às disposições da legislação complementar, em especial os dispositivos dos artigos 43; 44; 142; 145, incisos I a III; 151, inciso III; 156, inciso IX; e 201, do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25/10/1966); e à vista da legislação comercial e tributária aplicável à espécie.

Preliminares.

A recorrente suscitou preliminar de nulidade da decisão *a quo* alegando falta de apreciação de seu pedido de realização de perícia pela autoridade julgadora singular. Transcreveu no recurso trecho da impugnação em que alega ter propugnado pela realização de perícia contábil, fls. 1.116/1.117 dos autos.

Da leitura da impugnação infere-se que o pedido não foi formulado, sequer foi sugerido mesmo que em entrelinhas, inexistindo nela o trecho transcrito pela recorrente conforme acima mencionado. Neste sentido, conclui-se pela ocorrência de lapso na defesa da contribuinte quanto a este item.

A realização de perícia contábil, se bem que possível, raramente se faz necessária no processo administrativo fiscal versando sobre Imposto de Renda Pessoa Jurídica e contribuições sociais, visto que a ação fiscal se processa, quase que integralmente, a partir e no âmbito da escrituração dos contribuintes, onde o fisco realiza a maior parte de sua pesquisas e coleta de documentos, ou seja para se defender a contribuinte pode se valer de sua própria contabilidade e dos respectivos comprovantes de sua escrituração.

Os pedidos de realização de diligências e/ou perícia somente são deferidos quando a autoridade julgadora entendê-las necessárias para esclarecer algum aspecto ainda obscuro nos autos, que lhe impeça formar segura convicção a respeito da controvérsia submetida à sua apreciação. Se a autoridade julgadora entende que os autos contêm os elementos de provas que permitem formar a sua convicção e decidir, com segurança, revela-se desnecessária a realização de diligências e perícias, principalmente se consideramos que a escrituração deve ser efetuada com observância das disposições gerais das legislações comercial e fiscal quanto ao livros de contabilidade e respectivos comprovantes dos negócios escriturados, bem como da legislação especial de cada ramo de atividade.

De qualquer forma, o momento apropriado à realização de perícia e diligência seria como medida preparatória ao julgamento em primeira instância, fase em que devem ser esclarecidos, previamente, todos os pontos por ventura ainda considerados nebulosos após a realização da auditoria fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

A contribuinte pode trazer aos autos todo e qualquer elemento de prova, legalmente válido, que entender indispensável à sua defesa, de modo que em nenhum momento se viu impedida de produzir provas de seu interesse, a exemplo de possíveis demonstrativos elaborados por auditores contábeis, por ela contratados, ao invés de comodamente vogar por realização de perícia, despicienda face ao conjunto probante trazido à colação pelo fisco, hábil, no entender da autoridade julgadora singular, a formar convicção e decidir.

Anoto, ainda, que a ilustre autoridade julgadora em primeira instância, antes de proceder ao julgamento, como mediada preparatória, determinou o saneamento dos autos, remetendo o processo à repartição fiscal jurisdicionante do domicílio tributário do contribuinte, para que fosse revisado os cálculos dos juros de mora, em atenção a reclamação da contribuinte, bem como lhe fossem devolvidos livros e documentos da escrituração, e lhe fosse reaberto novo prazo para defesa, de modo que a contribuinte não se visse, em nada, cerceada no seu direito de defesa. Segundo os elementos presentes nos autos essas providências foram integralmente cumpridas pela repartição fiscal jurisdicionante.

Concluo, pois, pela rejeição da preliminar de nulidade da decisão singular e pelo indeferimento do pedido de realização de perícia.

As demais preliminares argüidas foram enfrentadas de forma clara e precisa pela autoridade *a quo* na decisão de fls. 1.079 a 1.110; porém, em atenção ao princípio do duplo grau de jurisdição passo a apreciá-las.

A alegada suspeição da autoridade julgadora singular não tem fundamento. A partir de 10/12/93, data em que entrou em vigor a Lei nº. 8.748, introduzindo inovações no Decreto nº. 70.235/72, instrumento disciplinador do processo administrativo fiscal da União, compete às Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento a apreciação das impugnações apresentadas pelos contribuintes. Trata-se, pois, de competência legal atribuída ao Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento em Manaus – AM para apreciar as impugnações apresentadas aos autos de infração lavrados pela autoridade fiscal lançadora da Delegacia da Receita Federal em Boa Vista - RR. Neste sentido, resta infundada a suspeição intentada pela recorrente.

A arguição de que os auditores fiscais não poderiam examinar a sua escrituração por não serem inscritos no CRC, não pode prosperar. Conforme mandamento esculpido na Lei nº. 2.354/54, em seu artigo 7º., matriz legal do artigo 951 e parágrafos do RIR/94, compete aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional (AFTN) proceder aos exames dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal dos contribuintes, para efeitos tributários, bem como a realização de diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Por outro lado, conforme teor do Decreto nº. 2.225/85, para a investidura no cargo de AFTN, exige-se formação universitária dos candidatos e aprovação em rigoroso concurso público, objetivando selecionar aqueles com melhores conhecimentos multidisciplinares, com ênfase nas áreas de Contabilidade, Direito e Economia. Uma vez aprovados em concurso público os candidatos são matriculados e devem ser aprovados em curso específico, com grade curricular adequada à formação de auditores fiscais, na Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda, onde adquirem a habilitação legal para o despenho de suas atividades profissionais, de modo que, pelas leis brasileiras, são os únicos profissionais habilitados legalmente a realizar auditoria contábil-fiscal objetivando o lançamento de tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, face às disposições do artigo 3º. *in fine* e artigo 142, do Código Tributário Nacional, de ser o lançamento tributário "...atividade administrativa plenamente vinculada" e de competir "...privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento,...".

Assim, as atribuições dos auditores fiscais da União são disciplinadas por legislação específica a eles não se aplicando as normas atinentes ao exercício da profissão de contadores a cargo dos CRC's.

No que pertine às alegadas atitudes de animosidade, coação, ameaça, aliciamento, perseguição, apreensão abusiva de livros, divulgação de informações privadas, etc., que a recorrente diz terem sido praticadas pelas autoridades lançadoras, auditores fiscais e Delegado da Receita Federal, não consta dos autos provas destas alegações e, mesmo que elas tivessem ocorrido, refoge à competência legal deste Conselho de Contribuintes a apuração e coibição desses fatos os quais devem ser apurados no âmbito de um processo administrativo disciplinar ou mesmo na esfera do Poder Judiciário. Ademais, não existe nos autos nenhuma prova, sequer um começo de prova, que pudesse sugerir a ocorrência das alegadas irregularidades, de modo que este Conselho se visse na obrigação de representar às autoridades administrativas encarregadas de apurá-las.

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa decorrente da apreensão dos livros contábeis e fiscais e da incorreção do demonstrativo dos juros de mora, foi perfeitamente sanado pela autoridade julgadora de primeiro grau, em diligência junto à repartição fiscal lançadora, antes do e como medida preparatória do julgamento em primeira instância, portanto, não sendo mais oponível em grau de recurso.

A recorrente, ainda em sede de preliminar, propugnou pela nulidade do lançamento alegando a utilização de provas obtidas de modo ilícito, no seu dizer, referindo-se a extratos e depósitos bancários.

Nesse particular, também entendo que a razão não lhe assiste.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Diferentemente do alegado pela recorrente a presente autuação não foi fundada exclusivamente em depósitos bancários, nos termos a que se refere a Súmula nº. 182 do extinto TFR.

A fiscalização partiu de informações enviadas à Secretaria da Receita Federal pela "CPI do Orçamento", tendo a fiscalização analisado as notas fiscais de compras e serviços contabilizadas pela autuada, rastreado seus pagamentos, bem como foram utilizados diversos depoimentos e documentos oficiais a fim de se concluir sobre o desvio de recursos, o que culminou na edição do ato de suspensão da imunidade.

Quanto à obtenção dos extratos bancários agiu o fisco com base na Lei nº. 4.595/64, que em seu artigo 38, § 5º., autoriza aos agentes fiscais procederem ao exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado.

O Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966), recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar, dispõe sobre essa questão em seu artigo 197:

"Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigadas a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I -

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; (Destaquei).

III -"

Neste passo, é oportuno observar as disposições do artigo 195 e seu parágrafo único do Código Tributário Nacional, a saber:

"Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

É importante assinalar que o Código Tributário Nacional foi editado posteriormente à Lei nº. 4.595/64 e, portanto, ao disciplinar a questão do acesso do Fisco à movimentação bancária dos contribuintes, revogou eventuais restrições existentes na referida lei bancária, levando-se ainda em consideração que as citadas disposições dos artigos 195 e 197 do CTN, embora olvidadas e pouco observadas pelos operadores do direito em geral, não foram revogadas encontrando-se em pleno vigor.

A Lei nº. 8.021/90 prevê em seu artigo 8º. que iniciado o procedimento fiscal, a autoridade administrativa poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o sigilo bancário disposto no artigo 38 da Lei nº. 4.595/64.

Segundo dispõe o artigo 661 do RIR/80 (artigo 974 do RIR/94) as instituições financeiras não poderão eximir-se de fornecer à fiscalização cópias das contas correntes de seus depositantes. O dispositivo do artigo 974 do RIR/94 tem a seguinte redação:

"Art. 974. Os estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, não poderão eximir-se de fornecer à fiscalização, em cada caso especificado em despacho da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, cópias das contas-correntes de seus depositantes e de outras pessoas que tenham relações com tais estabelecimentos, nem de prestar informações ou quaisquer esclarecimentos solicitados (Leis nºs 4.154/62, art. 7º, e 4.595/64, art. 38, §§ 5º e 6º, e Decreto-lei nº 1.718/79, art. 2º)."

Todo esse ordenamento legal encontra guarida nas disposições do § 1º. do artigo 145 da Carta Magna, que faculta à administração tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, a saber:

"Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.. (Destaquei).

Conforme documentos que integram aos autos, em 11/02/94, o Senhor Secretário da Receita Federal determinou a abertura da fiscalização na autuada, fls. 117/118. O presente processo administrativo fiscal é protocolado em 01/03/94. Somente em 04/07/94, após várias intimações à contribuinte e fornecedores solicitando documentos e informações, fls. 123/135, é que os agentes fiscais intimaram o Banco do Brasil S/A. a fornecer os extratos bancários da autuada, fls. 136, isto é, após ter sido plenamente instaurado o procedimento fiscal, conforme determina a legislação de regência. Neste sentido, são improcedentes as alegações de provas obtidas ilegalmente.

Ressalte-se, por oportuno, que o sigilo a que está sujeito o fisco é o denominado "sigilo fiscal" disposto no artigo 198 do Código Tributário Nacional, e, este, à vista dos autos, não foi quebrado em momento algum, ou seja, no âmbito da administração tributária eventual conhecimento, por parte do fisco, da movimentação bancária da contribuinte fica protegido pelo sigilo fiscal. Referido dispositivo tem a seguinte redação:

"Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades."

Ademais, em se tratando de pessoa jurídica constata-se que o sigilo bancário se apresenta bastante restrito, pois todas as operações por ela praticadas devem ser escrituradas com base nos respectivos comprovantes, ou seja, em base de documentos hábeis e idôneos ao tipo de operação a que se refiram, nos termos da legislação comercial e fiscal.

Antes de exigência da legislação fiscal, trata-se de determinação da legislação comercial e das normas e princípios contábeis geralmente aceitos, preconizados na Lei das S/A. (Lei nº 6.404/76, artigos 175 a 191) que para efeitos tributários se aplicam às demais sociedades sujeitas ao imposto de renda pessoa jurídica, a teor das disposições do Decreto-lei nº. 1.598/77, que adaptou a legislação do imposto de renda às inovações da lei das sociedades por ações, determinando a sua aplicação a todas as sociedades tributadas com base no lucro real a teor do disposto em seus artigos 1º. e 67, inciso XI.

Portanto, numa pessoa jurídica sujeita ao Imposto de Renda os diversos documentos referentes aos negócios bancários praticados tais como cópias de cheques,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

fichas de depósitos, extratos bancários, demonstrativos de conciliações de contas correntes bancárias e respectivas contas da escrituração contábil, avisos bancários de crédito e de débito, contratos de financiamentos, etc., são meros comprovantes de escrituração das operações bancárias efetuadas, tais como quaisquer outros comprovantes de escrituração, a exemplo de comprovantes de despesas, folhas de pagamento, guias de quitação de impostos, recibos, duplicatas, notas fiscais, etc., sempre lembrado que a pessoa jurídica deve escriturar todas as suas operações e conservar em ordem e boa guarda, à disposição do fisco, todos os livros de sua contabilidade e respectivos comprovantes de escrituração, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes a teor do disposto no artigo 165 do RIR/80 (artigo 210 do RIR/94) e parágrafo único do artigo 195 do Código Tributário Nacional.

Pelas razões expostas, rejeito as preliminares suscitadas pelo sujeito passivo.

Superadas as questões preliminares enfrente o mérito.

Em se tratando de entidade imune que teve declarada suspensão a imunidade duas são as abordagens necessárias à solução do litígio.

Uma refere-se à questão da própria suspensão da imunidade, pois este é o primeiro ponto de resistência ou discordância do procedimento fiscal suscitado pela contribuinte, visto que, se da análise dos elementos presentes nos autos se se conclui que não foram suficientemente caracterizados os fatos que justificariam declarar a suspensão da imunidade, como corolário resultaria improcedente não só a suspensão da imunidade como também eventual exigência tributária dela consequente.

Ao contrário, confirmada a ocorrência dos fatos suficientes à suspensão da imunidade, deparamo-nos com o segundo aspecto a ser analisado, qual seja a conformação da exigência fiscal à legislação processual e tributária aplicável à espécie, segundo ponto litigioso sustentado pela recorrente.

Suspensão da imunidade.

O Senhor Delegado da Receita Federal em Boa Vista - RR, pelo Ato Declaratório nº. 002, de 07/12/94, fls. 76 dos autos, suspendeu o benefício da imunidade tributária a que fazia jus a autuada sob a acusação de a mesma ter infringido o disposto nos incisos II e III do artigo 147 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, aprovado pelo Decreto nº. 1.041/94, que corresponde ao artigo 126 e §§ do RIR/80, este vigente à época da ocorrência dos fatos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Esses dispositivos regulamentares, que têm por matrizes legais o artigo 113, da Lei nº. 3.470/58; os artigos 9º., inciso IV, alínea "c", e 14, incisos I, II e III, da Lei nº. 5.172/66 (Código Tributário Nacional); e o artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, dispõem sobre a imunidade tributária das instituições de educação, de assistência social, partidos políticos e entidades sindicais dos trabalhadores, sem fins lucrativos, desde que atendidas as seguinte condições:

I - não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou de participação no resultado;

II - apliquem seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais;

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

Objetivando analisar a suspensão da imunidade tributária da autuada, nos anos-calendário de 1992 e 1993, salutar aqui se expor alguns pontos que culminam com a prova irrefutável de que andou bem a autoridade administrativa lançadora ao decretá-la. Como amostragem, passo a apreciar os documentos acostados no ANEXO I, fls. 240/440:

- os documentos de fls. 279 a 283 fazem prova de que as notas fiscais nº. 000165 e 000166 emitidas por Lacerda & Cia Ltda., acobertam pagamentos ao Sr. Romero Jucá e à Brasília Instaladora, conforme cheques nominais emitidos pela autuada (fls.281 e 283);

- os documentos de fls. 284 a 288 fazem prova de que a nota fiscal nº. 000566 emitida por J.B.C. Ferreira Neto e a nota fiscal nº. 000131 emitida por Lacerda & Cia Ltda., acobertam pagamentos ao Sr. Pedro Antônio Panilha de Andrade, conforme cheques nominais emitidos pela autuada (fls. 286 e 288);

- os documentos de fls. 289 a 291 e 296 a 300 fazem prova de que as notas fiscais nºs. 000146, 000148 e 000149 emitidas por Lacerda & Cia Ltda., acobertam pagamentos à Sra. Iraci Oliveira da Cunha e ao Sr. Carlos Severino Dias da Silva, conforme cheques nominais emitidos pela autuada (fls. 291, 298 e 300);

- os documentos de fls. 292 a 295 fazem prova de que as notas fiscais nºs. 000158 e 000159 emitidas por Lacerda & Cia Ltda., acobertam pagamentos ao Sr. Carlos Severino Dias da Silva, conforme cheque emitido pela autuada (fls. 295);

- os documentos de fls. 301/302, 311 a 313, 321/322, 329 a 335 e 337 a 346 comprovam a existência de operações bancárias não contabilizadas e a ingerência de terceiros na fundação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

- os documentos de fls. 303 a 310 comprovam o pagamento de despesas alheias aos objetivos da autuada. A declaração de fls. 314 a 317, firmada pelo Sr. Pedro Antônio Panilha de Andrade, ex Presidente da Diretoria Executiva da Fundação, comprova a ingerência de terceiros, a existência de operações não contabilizadas e o desvio de recursos da entidade;

- o depoimento de fls. 323 a 326 comprova a ingerência de terceiros na entidade e o desvio de recursos e de seus objetivos sociais;

- os documentos de fls. 347 a 366 comprovam a contabilização de despesas alheias à entidade, a ingerência de terceiros e a inexatidão de sua contabilidade;

- os documentos de fls. 382 a 389, referente à constituição da TV Caburai de Roraima Ltda., da qual a fundação detém 50% das quotas, demonstra a prática de atos mercantis o que a afasta de modo evidente de seus objetivos institucionais.

Diante da consistência das provas reunidas pelo fisco, de que a entidade praticou atos mercantis, desviou recursos de seus objetivos institucionais, utilizou notas fiscais inidôneas, custeou despesas que não lhe eram próprias, deixou de contabilizar operações e contabilizou operações que não lhe pertenciam formei convicção de ser procedente a suspensão da imunidade tributária aplicada à recorrente.

Neste sentido, forçoso se concluir que a entidade não aplicou seus recursos integralmente na manutenção de seus objetivos institucionais e que os livros e documentos que embasam a escrituração de suas receitas e despesas não asseguram a exatidão desta, o que fere destarte os requisitos dispostos nos incisos II e III do artigo 14 do Código Tributário Nacional, afastando-a da condição de instituição imune.

A descaracterização da entidade como instituição de assistência social, sem fins lucrativos, e a suspensão da imunidade tributária, conforme bem determinou o Senhor Delegado da Receita Federal, contrariamente ao que aduz a recorrente de que esta deve alcançar somente os fatos geradores a partir do Ato Declaratório, abrange os anos-calendário em que foram detectadas as irregularidades, para efeitos de se apurar o resultado contábil fiscal, submetendo à incidência tributária todo o resultado obtido, lançando-se os tributos eventualmente devidos em função da suspensão da imunidade.

Assim, confirmados os fatos que culminaram com a suspensão da imunidade, importa analisar o segundo aspecto litigioso, a saber, a conformidade das exigências fiscais aos seus ditames disciplinadores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

A consequência prática e imediata da suspensão da imunidade pela autoridade competente (Art. 14, § 1º. do CTN) é a inserção da entidade no universo das pessoas jurídicas sujeitas aos tributos e contribuições sociais, a qual deve ter todo o seu resultado submetido à incidência tributária sendo indispensável, para que a tributação se concretize, a demonstração, nos autos, da ocorrência dos fatos geradores quanto aos exercícios financeiros em que ocorreram as irregularidades, seja pela apuração do lucro real, seja pelo arbitramento dos lucros.

É que a suspensão da imunidade, por si só, não significa que tributos sejam devidos, impondo-se a sua apuração como em qualquer sociedade mercantil sujeita à tributação.

O critério de tributação aplicado nas hipóteses de suspensão da imunidade adquirir relevância fazendo-se necessário, para deslinde do litígio, revisar a legislação pertinente.

REVISÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICÁVEL À SOCIEDADES MERCANTIS EM GERAL, TRIBUTADAS COMO BASE NO LUCRO REAL OU ARBITRADO.

Os artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, definem, respectivamente, o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda, a saber:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”.
(Destaquei).

A legislação tributária específica, condensada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 85.450/80 - RIR/80, estabelece conceitos e os critérios de determinação da base de cálculo do imposto, a saber:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

"Art. 153 – A base de cálculo do imposto é o lucro real (Subtítulo II), presumido (Subtítulo III) ou arbitrado (Subtítulo IV), correspondente ao período base de incidência (Decreto nº. 5.844/43, art. 43, e Lei nº. 5.172/66, art. 44)." (Destaquei).

Interessa ao presente caso os regimes do lucro real e do lucro arbitrado, visto que o regime do lucro presumido é aplicado sempre por opção do sujeito passivo desde que satisfeita as condições para ingresso no regime.

Os critérios para tributação com base no lucro real, o regime tributário mais complexo, estão definidos no Subtítulo II do RIR/80 que compreende os artigos 154 a 388, destacando-se aqui os seguintes dispositivos:

"Art. 154 – Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (artigos 387 e 388) (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 6º)."

Parágrafo único – Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeitos de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou deles excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados respectivamente (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 6º., § 4º.).

Art. 155 – O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo II), dos resultados não operacionais (Capítulo III), do saldo da conta de correção monetária (Capítulo IV) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 6º., § 1º.).

Art. 156 – A pessoa jurídica será tributada de acordo com o lucro real determinado, anualmente, a partir das demonstrações financeiras (artigo 172) (Decreto-lei nº. 5.844/43, art. 32).

Art. 157 – A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das disposições das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 7º.).

§ 1º. – A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional (Lei nº 2.354/54, art. 2º.).

[...]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Art. 161 – A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir (Lei nº 154/47, art. 2º, e Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 8º.):

[...]

III – livro de apuração do lucro real;

[...]

Art. 164 - No Livro da Apuração do Lucro Real, a PESSOA JURÍDICA deverá (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 8º., I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do exercício;

II - transcrever a demonstração de lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes, de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão de investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem da escrituração comercial.

[...]

Art. 172 – Ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o CONTRIBUINTE deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e das demonstrações de lucros e prejuízos acumulados (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 7º., § 4º.).

Parágrafo único – O lucro líquido do exercício deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 67, XI).

Art. 173 – Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o CONTRIBUINTE deverá elaborar demonstração do lucro real, que discriminará (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 8º., § 1º.):

I – o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;

II – os lançamentos de ajustes do lucro líquido, com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;

III – o lucro real;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Parágrafo único – A demonstração do lucro real deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 8º., I, b).". (Destaquei).

[...]

Art. 387 – Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 6º., § 2º.):

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

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos no lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real.

[...]

Art. 388 – Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício (Decreto-lei nº. 1.598/88, art. 6º., § 3º.):

I – os valores cuja dedução seja autorizada por este Regulamento e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que de acordo com este Regulamento, não sejam computados no lucro real;

III – os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto nos artigos 382 a 386.".

Como visto nesses dispositivo legais, a pessoa jurídica para que possa ser tributada com base no lucro real, deve demonstrá-lo a partir do lucro líquido do exercício obtido mediante as demonstrações financeiras definidas na legislação comercial, especialmente a Lei nº. 6.404/76 (Lei das S/A.), ou seja deve manter escrituração contábil completa com observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos bem como do regime de competência, conforme definido nos artigos 176 e 177 da Lei nº. 6.404/76, a saber:

"Art. 176 – Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

I – balanço patrimonial;

II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III – demonstração do resultado do exercício;

IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.

[...]

Art. 177 – A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.” (Destaquei).

É de se observar que o Decreto-lei nº. 1.598/77, adaptou a legislação do imposto de renda às inovações da lei de sociedade por ações (Lei nº. 6.404/76), determinando a sua aplicação a todas as sociedades tributadas com base no lucro real a teor do disposto em seus artigos 1º. e 67, XI.

As pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo regime do lucro real que não observarem os requisitos legais, acima elencados, sujeitam-se à tributação pelo regime do lucro arbitrado, definido no Subtítulo IV do RIR/80, artigos 399 a 404, destacando-se aqui os seguintes dispositivos:

“Art. 399 – A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando, (Decreto-lei nº. 1.648/78, art. 7º.):

I – o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o artigo 172;

II – o contribuinte autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação;

III – o contribuinte recusar-se a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária;

IV – a escrituração mantida pelo contribuinte conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude; (Destaquei).

[...]"

**REVISÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRITÉRIOS CONTÁBEIS
APLICÁVEIS ÀS ENTIDADES IMUNES.**

A Constituição Federal, no Título VI – Da Tributação e do Orçamento –
Capítulo I - Seção II - Das Limitações do Poder de Tributar, artigo 150, estabelece:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

§ 4.º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas."

Por sua vez o Código Tributário Nacional disciplina a matéria em seus artigos 9º. e 14, a saber:

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

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

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

[...]

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

processo nº.: 10245.000160/94-66
acórdão nº. : 103-19.934

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

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

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

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

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

Esses dispositivos são as matrizes legais do artigo 126 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80, que disciplina o tratamento fiscal dispensado às "Instituições de Educação ou de Assistência Social", a saber:

"Art. 126 – Não estão sujeitas ao imposto as instituições de educação e as de assistência social desde que (Lei nº. 3.470/58, art. 113, e Lei nº. 5.172/66, art. 9º., IV, c, e art. 14, I, II, e III): (Destaquei).

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

II – apliquem seus recursos, integralmente, no País, na manutenção de seus objetivos institucionais;

III – mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. (Destaquei).

[...]

§ 2º. – Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, a autoridade competente poderá suspender o benefício (Lei nº. 5.172/66, art. 14, § 1º.)."

A escrituração sob a classificação contábil de receitas e despesas é característica primordial da escrituração contábil pelo regime de caixa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

A propósito desse tema o professor HILÁRIO FRANCO, na obra "Contabilidade Geral", 23ª. Edição, São Paulo, Editora Atlas S/A., 1997, página 48 a 53, preleciona a respeito das entidades sem fim lucrativos, *in verbis*:

***4.2 GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES DE FINS IDEAIS: RECEITA, DESPESA E EQUILÍBRIO FINANCEIRO**

As instituições de fins ideais, não econômicos, não têm objetivo de lucros. Os fatos de natureza econômica ocorridos em seu patrimônio constituem apenas a movimentação financeira dos recursos que representam os meios para que atinjam seu fim, que é o de prestação de serviços à coletividade. São entidades com fins culturais, beneficentes, esportivos, de assistência médica ou social e de prestação de serviços a certos segmentos da sociedade, ou a toda a população, como a União, os Estados e os Municípios.

Embora as instituições com fins ideais não tenham *finalidade* econômica, elas exercem atividade econômico-financeira, como *meio* para atingir seus fins, para o que são necessários recursos financeiros e materiais.

Não existindo finalidade de lucro (objetivo de aumento de patrimônio), a atividade econômica resume-se na obtenção dos meios necessários à prestação de serviços e na aplicação desse meios na realização de seus fins.

Embora o aumento do patrimônio não seja o objetivo das entidades de fins ideais, esse aumento poderá ocorrer quando elas adquirem bens necessários a seus objetivos, tais como a compra de imóveis e móveis para suas instalações, visando ampliar ou melhorar a qualidade dos serviços prestados. Essas aquisições são consideradas como *despesas*, para fins de demonstração da movimentação financeira do período administrativo em que realizadas, embora possam integrar o patrimônio da entidade.

Os recursos obtidos chamam-se *receita*, e sua aplicação chama-se *despesa*. Tudo aquilo que entra para o patrimônio da entidade (*receita*) tem por fim uma aplicação em bens e serviços (*despesa*), sendo necessária a existência de *equilíbrio financeiro* (*receitas* pelo menos iguais às *despesas*), sem o que a entidade não tem recursos para alcançar seu objetivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

A característica da atividade econômico-financeira da entidade sem fim lucrativo, que a distingue de empresa (fim lucrativo), é o fato de que naquela a aquisição de bens é considerada *despesa* (do ponto de vista financeiro), enquanto que na empresa a compra de um bem é investimento, que passa a integrar o seu patrimônio.

4.2.1. Receita nas entidades sem fins lucrativos

Constitui *receita* todo recebimento de meios e fundos que entram nessas instituições, para serem aplicados nas *despesas* de determinado período administrativo.

Ao contrário das entidades com fins econômicos (empresas), que fazem aplicações em componentes patrimoniais e no custo de produção de bens e serviços, de acordo com os recursos de que dispõem, decorrentes de seu capital e do que recebem pela *recuperação do custo* (receitas), as entidades de fins ideais fixam primeiro as despesas necessárias à realização dos fins que têm em vista, para depois recorrerem às fontes de receita, fixando a contribuição daqueles que devem fornecer os meios para realização de seus objetivos.

A atividade econômica dessas entidades resume-se, portanto, na movimentação financeira de pagamentos e recebimentos, sem objetivar *resultado econômico*, favorável ou desfavorável, mas somente o *equilíbrio financeiro* entre receita e a despesa.

O aumento do patrimônio dessas entidades não se faz, portanto, pela existência de resultado econômico favorável, mas pela aplicação dessas receitas em valores patrimoniais indispensáveis à obtenção dos fins a que se destinam, além da aplicação em serviços e bens de consumo.

O conceito de *receita*, nessas entidades, é, pois, bastante amplo, compreendendo todos os recebimentos, qualquer que seja sua origem ou destino. A alienação de bem patrimonial constitui receita, assim como sua aquisição constitui despesa, o que não ocorre nas empresas, nas quais a *despesa* é aquela que reduz o patrimônio líquido e *receita* aquela que o aumenta.

Não obstante esse conceito genérico de *receita* (como tudo o que ingressa no patrimônio), distingue-se a *receita efetiva* da proveniente da *mudações patrimoniais*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

É *receita efetiva* o recebimento de contribuições que fornecem os meios para as entidades alcançarem seus fins. *Mutações patrimoniais* são aquelas decorrentes da alienação de bens do patrimônio.

A receita efetiva contribui para o equilíbrio financeiro do exercício e, se houver *superávit*, resulta em aumento do patrimônio, enquanto aquela proveniente de mutação patrimonial representa fato permutativo, que contribui para o equilíbrio financeiro do exercício, mas reduz o patrimônio, em virtude da saída de bem patrimonial vendido.

4.2.2 Despesa nas entidades sem fins lucrativos

Constitui *despesa* todo pagamento feito pela entidade, toda saída de dinheiro, com qualquer destinação, seja para aplicação em bens patrimoniais, necessários à obtenção de seus fins, seja para pagamentos de serviços e bens de consumo necessários àquele objetivo.

As despesa da entidade são fixadas de acordo com seus objetivos e dependem dos recursos necessários à prestação dos serviços a que se propõem. Fixada a despesa, será calculada a contribuição daqueles que devem fornecer os meios para esse fim.

Não há, portanto, nessas entidades, a preocupação de custos, nem a de obtenção de lucro, através da diferença entre o custo e sua recuperação. Não há também distinção entre o que foi adquirido para aplicação imediata e o que se destina a consumo futuro ou à incorporação ao patrimônio. Tudo o que envolve atividade financeira de *pagar* é considerado despesa.

O aumento do patrimônio das entidades com fins ideais ocorre, como vimos, com a compra de bens incorporados ao patrimônio, o que nessas entidades é considerado como despesas.

O conceito de *despesa* é, portanto, bastante amplo, entendendo-se como tal todos os pagamento realizados, bem como os compromissos assumidos de pagar

Como no caso das *receitas*, distinguimos também a *despesa efetiva* daquela proveniente de *mutação patrimonial*.

É *despesa efetiva* qualquer saída de dinheiro não compensada por entrada de outro valor patrimonial. São gastos decorrentes do consumo de bens e serviços, aplicados nos fins a que se destina a entidade, ao passo que *despesas provenientes de mutações patrimoniais*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

são as decorrentes de aquisição de bens que se incorporam ao patrimônio.

A *despesa efetiva* contribui negativamente para o equilíbrio financeiro, podendo resultar, no caso de *déficit*, na diminuição do patrimônio, enquanto a *proveniente de mutação patrimonial* representa fato permutativo, que, embora reduza o equilíbrio financeiro, contribui para o aumento dos bens do patrimônio.

4.2.3 Equilíbrio financeiro

A atividade econômica das entidades com fins ideais resume-se, como vimos, na obtenção de meios (receita) para aquisição de bens e serviços (despesa) destinados à obtenção dos fins a que se propõe a entidade.

Não podem essas instituições, portanto, arrecadar menos do que o necessário a esses fins, nem devem arrecadar mais, pois estariam sacrificando desnecessariamente aqueles que contribuem com esses recursos.

Daí a necessidade de as receitas serem sempre idênticas às despesas, decorrendo disso o chamado *equilíbrio financeiro*.

Não obstante isso, a fixação das despesas e a previsão das receitas podem sofrer variações, decorrentes de vários fatores alheios à própria instituição. Nesses casos, verifica-se *déficit* ou *superávit*, conforme seja a despesa maior que a receita ou esta maior que aquela.

O *déficit* ou o *superávit* contribuem para o aumento ou a diminuição do patrimônio da entidade, caso não sejam compensados em exercícios futuros.

O *desequilíbrio financeiro* terá de ser coberto, portanto, em períodos futuros, sob pena de ter a entidade de alienar bens patrimoniais para cobertura de *déficits financeiros*, reduzindo assim seu patrimônio

Como dissemos anteriormente, a compra de um bem patrimonial age negativamente no *equilíbrio financeiro*, mas contribui para o aumento patrimonial, ao passo que a venda de um bem age positivamente nesse equilíbrio, mas contribui para a redução do patrimônio, a não ser quando o bem é vendido para adquirir outro que venha substituí-lo na riqueza patrimonial da entidade.

[...]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66
Acórdão nº.: 103-19.934

4.3.3

Regime de caixa e regime de competência

A divisão da atividade administrativa em períodos, como vimos, tem por fim principal medir o resultado da gestão administrativa dentro de um período de tempo. A gestão é, entretanto, contínua, existindo operações que se iniciam dentro de um período e são concluídas no seguinte. Assim, há bens e serviços adquiridos e pagos em um período e consumidos em outro, como há recebimentos já efetuados mas que se referem a receitas de outros exercícios.

Essas variações precisam ter, como é natural, especial atenção da Contabilidade, pois para apuração do resultado do exercício teremos de considerar os seguintes fatores:

- a. nas empresas, nem todos os pagamentos podem ser considerados como custo, assim como nem todos os recebimentos podem ser considerados como receitas;
- b. nas entidades com fins ideais ou sociais, nem todos os pagamentos são despesas do exercício financeiro, assim como nem todos os recebimentos são receitas desse exercício;
- c. no fim de cada período, devem-se reajustar os valores patrimoniais, registrando eventuais variações, assim como regularizar as contas de resultado, para apurar as que efetivamente constituem variações do patrimônio líquido no exercício.

Quando considerados, na apuração do resultado do exercício, apenas os pagamento e recebimentos efetuados, temos o chamado **regime de caixa**.

Quando registramos, entretanto, como resultado do exercício, o que é de sua **competência**, sem considerar se foram pagos ou recebidos, fica configurado o chamado **regime de competência**.

O **regime de caixa** somente é admissível em entidades sem fins lucrativos, em que o conceito de **receita e despesa** se identificam, algumas vezes, com os de **recebimento e pagamento**.

Nas entidades com fins lucrativos - empresas -, são fundamentais os conceitos de **custo e de receita**, que envolvem o regime de competência, pois a elas não importa o que foi pago ou recebido, mas o que foi consumido e recuperado, para apuração do resultado do exercício." (Os destaques em **itálicos e negritos** são do autor).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Revisadas a legislação tributária aplicável às pessoas jurídicas em geral, tributadas como base no lucro real ou arbitrado e a legislação tributária e critérios contábeis aplicáveis às entidades imunes, volvemos para o caso dos autos.

Do que foi visto neste subitem podemos extrair algumas conclusões.

As entidades imunes estão dispensadas de manter escrituração contábil com observância das disposições das leis comerciais e fiscais a que se obrigam as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

A escrituração contábil dessas entidades, habitualmente, é efetuada com observância do regime de caixa, segundo definido no artigo 14, III, do CTN, e artigo 126, III, do RIR/80, ao invés do regime de competência (este obrigatório para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real), dispositivos legais que as obrigam a:

"III – mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão."
(Destaquei).

Em se tratando de entidade imune que anteriormente não se submetia à incidência tributária, porém, logo em seguida, tem suspenso o benefício, e vê-se súbita e excepcionalmente, sob o guante fiscal, submetida à tributação em virtude de irregularidades detectadas, torna-se necessário que o fisco, de início, circunstancie nos autos o regime contábil adotado pela contribuinte e a situação de sua escrituração em face das disposições das leis comerciais e fiscais que a disciplina, vale dizer se a escrituração foi elaborada pelo regime de caixa ou pelo regime de competência, para se certificar de qual o regime tributário a ser-lhe aplicado.

Se a entidade elabora a escrituração pelo regime de competência cumpre verificar se foram observados os preceitos da legislação comercial e fiscal exigidos para a apuração do lucro líquido do exercício e indispensáveis à demonstração do lucro real, base cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica. Nesta hipótese, se constatado que a escrituração contenha vícios ou deficiências que a torne imprestável à apuração do lucro real, retirando, assim, a confiabilidade da base de cálculo do imposto, há que se abandonar a tributação com base no lucro real, promovendo-se o lançamento tributário com base no lucro arbitrado.

Caso adotado o regime de caixa, então, de plano, resta evidente que a escrituração não foi elaborada com observância dos preceitos da legislação comercial e fiscal impondo-se desde logo o arbitramento dos lucros da entidade, face à suspensão da imunidade.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 14, *caput*, cuja transcrição a seguir se enfatiza, referindo-se às entidades elencadas na alínea "c" do inciso IV do seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

artigo 9º. dispõe que a fruição da imunidade está condicionada à observância de três requisitos consubstanciados nos seus incisos I a III, interessando-nos no momento este último, que tem a seguinte dicção:

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

[...]

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. (Destaquei).

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

[...]

Do referido inciso III infere-se que, enquanto entidade imune, a recorrente estava obrigada a manter escrituração de suas **receitas e despesas**, normalmente contabilizadas quando de seus **recebimentos ou pagamentos**, características típicas do chamado regime de caixa, utilizados pelas entidade imunes, apurando-se no final de seu exercício social resultado que apresentaria *superávit*, na hipótese de o montante das receitas do período superar o montante das despesas, ou *déficit*, caso de as despesas superassem as receitas, sendo de se observar, ainda, que as entidades que realmente se dedicam aos seus objetivos societários, numa situação ideal, para não sacrificar seus mantenedores, tendem a um equilíbrio entre receitas e despesas.

No caso presente o fisco não certificou qual o regime contábil adotado pela autuada.

Foram juntadas aos autos várias cópias de folhas do livro Razão, onde escriturados lançamentos contábeis nas contas de despesas, na conta Caixa e na conta corrente no Banco do Brasil S/A., mas todos referentes apenas aos negócios alvo das glosas fiscais.

O exame dessas peças contábeis, esparsas nos autos, a partir das fls. 279 a 365, 488 a 568, 860 a 916, mostram históricos de lançamentos contábeis sempre referentes a **recebimentos e pagamentos**, tais como "VAL. REF. PAGAMENTOS....." (valor referente pagamento), ou "RECEBIDO DESCONTOS....", ou "RECEBIDO DE DIVERSOS CONF. NOTAS FISCAIS 000002 A 000010 REF. SERVIÇOS PRESTADOS", ou "RECEBIDOS DIVERSOS NO MÊS REF. SERVIÇOS PRESTADOS TV E JORNAL CONF. NOTAS FISCAIS 000140 A 000173", exemplos às fls. 901, 905, 907, 909, 913, 914 e 916 dentre outras, sugerindo que a entidade adotava o regime de caixa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

A escrituração efetuada pelo regime de caixa, aspecto já abordado mais acima, não atende aos requisitos da legislação comercial e fiscal, não se prestando para sustentar tributação pelo regime com base no lucro real.

Neste ponto, resta evidenciado o primeiro motivo pelo qual a presente exigência tributária não pode prosperar, eis que lançada com fulcro no lucro real, quando o deveria ser com base no lucro arbitrado, tendo em vista a adoção da escrituração pelo regime de caixa.

Mesmo que adotado o regime de competência, ainda assim, a presente exigência também não pode vingar, especialmente porque formulada com base no lucro real quando, sobejamente, os autos são ricos de provas no sentido de que a escrituração da entidade não atende aos requisitos da legislação comercial e fiscal, como veremos a seguir, circunstância que impunha o arbitramento dos lucros.

Esta constatação decorre de um exame acurado dos fatos noticiados nos autos.

Em diversas passagens, na descrição dos fatos no auto de infração do IRPJ e no Relatório de Auditoria Fiscal, os autuantes apontam graves irregularidades presentes na escrituração da entidade, tão graves que justificaram a desclassificação da imunidade por desatendimento da condição prevista no inciso III do artigo 14 do Código Tributário Nacional, a saber: inidoneidade de documentos fiscais utilizados para acobertar custos e despesas operacionais; desvios de recursos da entidade através de ordens de pagamentos; operações bancárias não escrituradas; pagamentos não escriturados; licenciamento de veículos não pertencentes à fundação; pagamento de despesas judiciais alheias; pagamentos sem causa a terceiros; apropriação de receitas e despesas da TV Caburaí pela Fundação, dentre outras.

Vale dizer, a gravidade das irregularidades a perverter a escrituração da entidade justificaram a suspensão da imunidade, mas ainda assim o fisco, paradoxalmente, ao aplicar o regime do lucro real, que pressupõe a existência de escrituração absolutamente ilibada, a reconhece como excelente e sem mácula de maior gravidade a excluir o regime tributário mais complexo.

Existe outro aspecto a indicar ausência de segurança e certeza quanto à correção da base de cálculo e mesmo quanto à ocorrência do fato gerador: não foi juntada aos autos qualquer prova quanto aos resultados auferidos pela autuada nos períodos fiscalizados.

Como se trata de entidade até então imune, seria necessário a juntada de cópias de demonstrações financeiras de modo a evidenciar os resultados obtidos, a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

exemplo da demonstração do resultado do exercício, para constatação da existência de lucro ou prejuízo contábil, que pudessem ser ajustados pelo fisco, mediante as adições das despesas glosadas ou eventuais exclusões de receitas não pertencentes à autuada.

Nota-se, ainda, que nem a Fundação e nem a TV Caburaí de Roraima Ltda. ou Sistema Caburaí de Comunicação Ltda., não apresentaram declarações de rendimentos, seja como entidade imune, seja como pessoa jurídica tributada com base no lucro real, segundo comprovam os documentos de fls. 122 e 480.

Da mesma forma, não veio aos autos cópia de qualquer peça contábil, por exemplo de livro Diário, que indicasse que a Fundação tivesse elaborado qualquer das demonstrações financeiras de praxe, especialmente Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício.

Também inexistente nos autos a Demonstração do Lucro Real e nem há notícia de que o fisco tivesse intimado a Fundação a elaborá-la tendo em vista a suspensão da imunidade.

Ou seja, os resultados obtidos pela Fundação nos períodos fiscalizados, se lucro ou se prejuízo, são completamente desconhecidos no processo.

Outros fatos informados nos autos recomendavam o arbitramento dos lucros.

Consta do relatório de auditoria, às fls. 92, 94, que a Rede Caburaí de Comunicação era entidade fictícia, operando sob o manto da Fundação e que todo o movimento comercial da TV Caburaí de Roraima Ltda. ou Sistema Caburaí de Comunicação Ltda., eram contabilizados na Fundação, fls. 94 e 95.

Informação do mesmo teor consta de declaração prestada pelo Sr. Marco Roberto de Andrade, fls. 92 *in fine*.

Portanto, o fisco tinha conhecimento de que as receitas e as despesas da Rede Caburaí de Comunicação eram escrituradas em conjunto com as da Fundação e portanto integravam ou deveria integrar os seus resultados, entretanto, como se vê na descrição dos fatos, fls. 066 a 068 dos autos e demonstrativo de fls. 470, glosou as despesas da Rede Caburaí de Comunicação, tão somente por não pertencerem à Fundação (ver exemplo da descrição dos fatos mais abaixo), mas não se tem notícia que tivesse adotado o mesmo critério em relação às receitas pertencentes à Rede Caburaí de Comunicação. Se tais despesas não pertenciam à Fundação eram mesmo para serem glosadas, mas se o fisco atesta que a Rede Caburaí de Comunicação e o jornal seriam empresas fictícias ou, no jargão fiscal, "empresas fantasmas" ou "empresas de papel" e que as suas receitas e despesas eram contabilizadas pela Fundação, não deveria ter



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

glosado tais despesas, pelo menos não por esse motivo, ou então adotado o mesmo critério também em relação às receitas não pertencentes à Fundação: excluí-las da tributação, se fosse para aplicar a tributação pelo lucro real.

Vejamos exemplos da descrição dos fatos a respeito dessas glosas:

- fls. 066 dos autos:

"Valor apurado conforme glosas de despesas pertencentes a Rede Cabural de Comunicação e contabilizados na entidade Fundação Roraima conforme demonstrativo a parte." (mês: maio de 1993 – valor tributável: Cr\$ 53.954.076,80); ou

- fls. 067 dos autos:

"Glosa de despesas contabilizadas na entidade Fundação Roraima e pertencentes a empresa Rede Cabural de Comunicação. despesas estranhas a atividade da entidade conforme demonstrativo a parte" (mês: junho de 1993 – valor tributável Cr\$ 91.105.300,00).

Essas descrições encontram-se no auto de infração, fls. 066 a 068 dos autos e demonstrativo de fls. 470.

Agora vejamos exemplos de históricos de lançamentos contábeis escriturados no livro Razão, conta Caixa, da Fundação Roraima, referentes a recebimentos de serviços prestados pela TV e venda de jornais às fls. 901, 905, 907, 909 e 913 dos autos, dentre outros, *in verbis*:

- fls. 905 dos autos, mês de fevereiro de 1993, valor a débito da conta Caixa, da Fundação Roraima: Cr\$ 220.560.000,00, sob o seguinte histórico:

"RECEBIDO DE DIVERSOS CFE. RECIBOS REF. VENDA DE JORNAIS E PUBLICAÇÕES".

- fls. 909 dos autos, mês de maio de 1993, valor a débito da conta Caixa, da Fundação Roraima: Cr\$ 323.484.000,00, sob o seguinte histórico:

"RECEBIDO DE DIVERSOS NO MÊS REF. SERVIÇO PRESTADO JORNAL E TV".

Esses fatos, de a Fundação escriturar numa só contabilidade, junto com as suas, as transações comerciais da Rede Cabural de Comunicação, TV Cabural de Roraima Ltda. e do jornal "O Estado de Roraima" são outro forte motivo pelo qual não se poderia aplicar ao presente caso tributação com base no lucro real, mas sim o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

arbitramento dos lucros se, por exemplo, intimada pelo fisco, a Fundação não tivesse condições de segregar as operações e resultados de cada pessoa jurídica, considerando que se encontrava no gozo da imunidade.

Escrituração com estas características de deficiências e irregularidades não pode sustentar tributação com base no lucro real, pois foi elaborada, indubitavelmente, sem observância dos princípios contábeis geralmente aceitos e das pertinentes disposições das leis comerciais e fiscais, escriturando numa mesma contabilidade negócios de outras empresas.

Dado o extenso rol de irregularidades contábeis acima apontadas, extraídas das principais peças de acusação fiscal, constata-se, de plano, que houve equívoco do Fisco ao tributar a entidade pelo regime do lucro real, ao passo que deveria ter sido aplicado o regime do lucro arbitrado.

Ao Fisco não é dado "optar" por esse ou aqueloutro regime tributário, mesmo que um deles seja mais favorável ou ao Fisco ou ao contribuinte, sob pena de ferir o princípio da indelegabilidade do tributo, visto que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do artigo 142 do CTN).

O sistema tributário brasileiro adota o princípio da tipicidade cerrada devendo o tributo ser exigido tal como disciplinado na lei.

O regime tributário deve ser aplicado em conformidade com a situação fática encontrada no estabelecimento fiscalizado no que tange à sua escrituração. Se a pessoa jurídica mantém escrituração completa com observância das disposições das leis comerciais e fiscais e elaborou a Demonstração do Lucro Real a partir das Demonstrações Financeiras preconizadas na Lei nº. 6.404/76, aplica-se o regime do lucro real, caso contrário, aplica-se o regime do lucro arbitrado, obrigatoriamente.

Há que se ter segurança quanto à base de cálculo do tributo, um dos elementos básicos do lançamento tributário definidos no artigo 142 do CTN.

A Administração Tributária, através dos Pareceres Normativos - CST nºs. 19/87 e 29/87, expedidos pela então Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, orientou sobre os procedimentos a serem adotados pela fiscalização em situações análogas ao caso em tela, ou seja, em situações em que a pessoa jurídica dispensada de manter escrituração com observância das disposições das leis comercial e fiscal em virtude de ser beneficiada por isenção do imposto e depois perdesse o benefício em função de irregularidades que viessem a ser detectadas. Em hipóteses como omissão de receita apurada através de procedimento de ofício em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

peessoas jurídicas isentas por reduzida receita bruta e em pessoas jurídicas tributadas pela sistemática do lucro presumido (PN – CST nº. 19/87) e, posteriormente, definiu o tratamento tributário a ser dispensado à pessoa jurídica e às pessoas físicas dos sócios ou do titular de microempresa, também na hipótese de apuração, através de procedimento de ofício, de omissão de receita (PN – CST nº 29/87), que justificassem a perda da isenção e consequente tributação, esses pareceres orientam no sentido de se aplicar a tributação pela sistemática do lucro real ou do lucro arbitrado, conforme a contribuinte possua ou não escrituração com observância da leis comercial e fiscal, a saber:

Parecer Normativo – CST nº, 19/87

"[...]"

4. Constatada omissão de receitas em pessoas jurídicas isentas por reduzida receita bruta, cumpre verificar se seu valor, somado à receita bruta declarada, ultrapassa ou não o limite legal fixado no "caput" do artigo 125 do RIR/80.

**A RECEITA OMITIDA SOMADA À DECLARADA
ULTRAPASSA O LIMITE LEGAL**

5. Neste caso a primeira consequência é a perda da isenção, em razão do descumprimento do requisito relativo ao limite da receita bruta, o que acarretará a exigência do imposto de renda indevidamente dispensado e dos acréscimos legais cabíveis.

6. É importante enfatizar, por oportuno, que a pessoa jurídica isenta por reduzida receita bruta, embora dispensada – em face do comando inserto no § 6º. Do artigo 125 do RIR/80 – de escrituração regular, poderá, se as circunstâncias indicarem ou como medida preventiva diante da possibilidade de se ultrapassar o limite legal fixado, optar pela sua manutenção.

7. Desta forma, a imposição tributária a que se refere o item 5 terá por base o lucro real, se a pessoa jurídica na qual se detectou a omissão de receitas, houver decidido pela manutenção da escrituração de acordo com as leis comercial e fiscal.

"[...]"

9. Todavia, se a omissão de receitas se verificou em pessoas jurídicas que não optaram pela manutenção da escrituração na forma das leis comercial e fiscal, a autoridade tributária, fundada nas disposições do inciso I do artigo 399 do RIR/80, procederá ao arbitramento do lucro, para fins de exigência do imposto de renda devido." (Destaquei).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Parecer Normativo – CST nº, 19/87

*Objetiva-se dissipar dúvidas acerca da incidência do imposto de renda a que se submetem as pessoas jurídicas e as pessoas físicas dos respectivos sócios, se sociedade, ou do titular, se empresa individual, quando da apuração, em procedimento de ofício, de omissão de receitas em microempresas de que trata a Lei nº. 7.256, de 27 de novembro de 1984.

[...]

A RECEITA OMITIDA SOMADA À DECLARADA ULTRAPASSA O LIMITE LEGAL, SEM O DESENQUADRAMENTO DA MICROEMPRESA

6 Na hipótese de o contribuinte exceder o limite de receita bruta fixado em lei, dentro dos prazos nela prescritos, portanto sem perder a condição de microempresa, a tributação da pessoa jurídica far-se-á somente sobre o valor excedente, de acordo com uma das formas admitidas pela legislação do imposto de renda, a saber:

a) **LUCRO REAL** – para as pessoas jurídicas que mantiverem escrituração regular (contábil e fiscal). Neste caso, proceder-se-á à exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, do lucro apurado na recita bruta contida dentro do limite de isenção. [...]

b) **LUCRO ARBITRADO** – para as pessoas jurídicas que não tiverem condições de apurar o lucro real. Ocorrendo esta situação, a autoridade tributária, fundada nas disposições do inciso I, do artigo 399 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 85.450, de 04/12/80, procederá ao arbitramento do lucro, para fins de exigência do imposto de renda devido.

[...]

A RECEITA OMITIDA SOMADA À DECLARADA ULTRAPASSA O LIMITE LEGAL, COM O DESENQUADRAMENTO DA MICROEMPRESA

10. Esta última situação sob exame diz respeito a apuração de excesso em dois anos consecutivos ou três alternados, o que acarreta o desenquadramento da pessoa jurídica do regime de microempresa a partir do período-base seguinte àquele em que qualquer desses fatos se completar.

11. A primeira consequência advinda do descumprimento do requisito relativo ao limite da receita bruta nos prazos legais previstos é a perda da isenção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

12. Também nesta hipótese, a tributação da pessoa jurídica será efetuada pelas duas formas enunciadas no item 6 supra, quais sejam:

a) **LUCRO REAL** – para a pessoa jurídica que, embora desobrigada, tenha optado pela manutenção da escrituração regular, de acordo com as leis comercial e fiscal. Com a perda da isenção, a totalidade de seus resultados, para fins de tributação, deverá observar as normas de apuração do lucro real previstas na legislação de regência.

b) **LUCRO ARBITRADO** – para as demais pessoas jurídicas que não tiverem condições de apurar o lucro real. Seu resultado será apurado, integralmente, neste caso, de acordo com o disposto no inciso I do artigo 399 do RIR/80, que estabelece o arbitramento do lucro, pela autoridade tributária, para efeitos de exigência do imposto de renda devido." (Destaquei).

A constatação de tantas irregularidades na escrituração, corresponde a um atestado de que a mesma não atende aos preceitos da legislação comercial e fiscal, revelando-se desaconselhado nesses casos a aplicação do regime do lucro real quando deveria ser aplicado o regime do lucro arbitrado, ainda que configurada a perda da imunidade, ou seja, nestas hipóteses, a tributação com base no lucro real ao invés da reclamação pelo critério segundo o lucro arbitrado é razão suficiente para a declaração da improcedência do lançamento tributário, por infração aos princípios da legalidade e tipicidade fechada.

A base de cálculo do imposto pelo regime do lucro real é apurada a partir do lucro líquido do exercício ajustado pela adições e exclusões previstas na legislação fiscal, artigo 387 e 388 do RIR/80. O lucro líquido, por sua vez, é determinado contabilmente, com base em escrituração mantida com observância das leis comerciais e fiscais a teor do disposto nos artigos 155 a 157, 161, 172 e 173 do RIR/80, mais acima transcritos.

Há que se observar as disposições seguintes do RIR/80, mais uma vez transcritas:

"Art. 172 – Ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o CONTRIBUINTE deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e das demonstração de lucros e prejuízos acumulados (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 7º, § 4º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Parágrafo único – O lucro líquido do exercício deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 67, XI). (Destaquei).

Registra-se também as pertinentes disposições da Lei nº. 6.404/76:

"Art. 177 – A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência." (Destaquei).

Repetindo-se aqui, mais uma vez, dos fatos narrados pelo Fisco, restou provado que a escrituração da entidade foi efetuada sem observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Portanto, necessariamente, a tributação teria que ser com base no lucro arbitrado ao contrário do que adotou o Fisco ao aplicar a sistemática de tributação com base no lucro real.

A forma de determinação do lucro real é definida em lei, os ajustes previstos nos artigos 387 e 388 do RIR/80, segundo estatuído nos seguintes dispositivos do RIR/80, que se repetem:

"Art. 157 – A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das disposições das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 7º).

§ 1º. – A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional (Lei nº 2.354/54, art. 2º).

[...]

Art. 161 – A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir (Lei nº 154/47, art. 2º., e Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 8º):

[...]

III – livro de apuração do lucro real;

[...]

Art. 164 - No Livro da Apuração do Lucro Real, a pessoa jurídica deverá (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 8º., I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do exercício;

II - transcrever a demonstração de lucro real;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

III - manter os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes, de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão de investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem da escrituração comercial." (Destaquei), e;

"Art. 173 - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o CONTRIBUINTE deverá elaborar demonstração do lucro real, que discriminará (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 8º., § 1º.):

I - o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;

II - os lançamentos de ajustes do lucro líquido, com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;

III - o lucro real;

Parágrafo único - A demonstração do lucro real deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 8º., I, b).". (Destaquei).

O Fisco, em princípio, não deve elaborar demonstração de lucro real em substituição ao contribuinte. O contribuinte que não elabora ou não tem condições de elaborar a demonstração do lucro real deve ser tributado pela sistemática do lucro arbitrado.

Esta é a conclusão a que se chega da leitura das disposições pertinentes esculpidas nos artigos 161, 164, 173, 387, 388 e 399, incisos I e IV, do RIR/80 e, *mutatis mutantis*, das orientações contidas nos Parecer Normativos - CST nºs. 19/87 e 29/87.

O que compete ao Fisco é auditar a demonstração do lucro real, elaborada pelo contribuinte, no sentido de verificar se foram efetuados todos os ajustes ao lucro líquido do exercício determinados nos artigos 387 e 388 do RIR/80 e se as verbas referentes a esses ajustes satisfazem às condições de adições, exclusões ou compensações definidas na legislação tributária (Regulamento do Imposto de Renda), exigindo e examinando os respectivos comprovantes, confrontando-os com a escrituração da contribuinte, etc., adicionando os valores que o Fisco constatou que o contribuinte deixou de adicionar ou glosando os valores indevidamente excluídos ou compensados.

A obrigação de elaborar a demonstração do lucro real é do contribuinte, pois somente ele conhece a intimidade de sua escrituração e tem conhecimento e controle



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

de todas as operações de modo a identificar todas as verbas que devem compor o ajuste do lucro líquido definidos nos artigos 387 e 388 do RIR/80, a seguir transcritos:

***CAPÍTULO VII**

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Seção I

Adições

Art. 387 – Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 6º., § 2º.):

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

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

Parágrafo único – Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

a) ressalvadas disposições especiais deste Regulamento, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-lei nº. 5.844/43, art. 43, § 1º, f, g, e i);

b) os eventuais prejuízos verificados na alienação de imóveis que tenham sido reavaliados com o uso do benefício fiscal concedido pelo artigo 15 do Decreto-lei nº. 401, de 30 de dezembro de 1968 (Decreto-lei nº. 401/68, art. 15, § 3º).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Seção II

Exclusões e Compensações

Art. 388 – Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 6º, § 3º.):

I – os valores cuja dedução seja autorizada por este Regulamento e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, não sejam computados no lucro real;

III – os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto nos artigos 382 a 386."

É de importância capital que a base de cálculo do imposto seja determinada corretamente como preconizado nos indigitados artigos 387 e 388, advindo daí, conseqüentemente, diferentes situações pois, em função das adições, exclusões e compensações efetuadas no lucro líquido do exercício, num primeiro momento pela própria contribuinte e, posteriormente, ajustes, reconstituição ou recomposição do lucro real efetuados pelo fisco como conseqüência de uma auditoria fiscal, a pessoa jurídica poderia:

- apresentar lucro contábil (lucro líquido) e, em função dos ajustes efetuados, resultar lucro fiscal (lucro real), circunstância ideal em que restaria caracterizada a ocorrência do fato gerador a autorizar a exigência a título de imposto de renda;

- apresentar lucro contábil (lucro líquido) e, em função dos ajustes efetuados, resultar prejuízo fiscal (lucro real negativo), circunstância em que não restaria caracterizada a ocorrência do fato gerado e nada haveria de ser exigido a título de imposto de renda;

- apresentar prejuízo contábil (lucro líquido negativo) e, em função dos ajustes procedidos, resultar lucro fiscal (lucro real) tributável, e;

- apresentar prejuízo contábil (lucro líquido negativo) e, mesmo em função dos ajustes procedidos, ainda resultar prejuízo fiscal (lucro real negativo), circunstância em que também não restaria caracterizada a ocorrência do fato gerado e nada haveria a ser exigido a título de imposto de renda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

No caso presente, não existe segurança de que a base de cálculo utilizada pelo Fisco corresponda ao lucro real e, de fato, não corresponde.

Com a base de cálculo adotada neste autos o Fisco tributa um certo "tanto" em desconformidade com a legislação tributária até aqui referenciada.

Esse montante tributado não é lucro real, base de cálculo do imposto. O lucro real como definido na legislação tributária (princípio da tipicidade cerrada) inclui muitas outras verbas em adições, exclusões e compensações ao lucro líquido, verbas essas que o contribuinte, tributado com base no lucro real, deve ir segregando, controlando ou identificando ao longo do exercício social, considerando as milhares de operações que uma empresa de porte médio ou de grande porte realiza ao longo do ano, ao par de que os fatos atestam que a escrituração da contribuinte foi efetuada sem observância dos preceitos das leis comerciais e fiscais.

No presente caso, necessariamente, o fisco teria de ter arbitrado os lucros da instituição, que é o único regime tributário compatível com a situação fática descrita no extenso auto de infração e relatório de auditoria fiscal.

Também não consta dos autos que a entidade tivesse sido intimada a elaborar a Demonstração do Lucro Real em virtude de ter tido decretada a suspensão da imunidade pelo Fisco.

Em situações como as descritas nestes autos, considerando que a instituição até o momento em que foi declarada a suspensão da imunidade não estava obrigada a elaborar a demonstração do lucro real, no mínimo, o Fisco deveria tê-la intimado a elaborá-la e transcrevê-la no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, fixando-lhe prazo razoável para tanto, por exemplo, 30 (trinta) ou 60 (sessenta) dias, para efetuar os exames fiscais necessários, glosando os valores computados indevidamente, circunstância esta, é evidente, que pressupõe prévio exame fiscal no sentido de se verificar se a escrituração foi elaborada com observância das disposições das leis comerciais e fiscais, pois, caso contrário, o remédio seria o arbitramento dos lucros.

Não há referência se a entidade embora desobrigada vinha elaborando a Demonstração do Lucro Real, e mesmo se viesse de nada serviria visto que na escrituração a entidade não observou os princípios de contabilidade geralmente aceitos, haja vista a pletora de irregularidades constatadas.

Há que se considerar que, se é para tributar pelo lucro real, a entidade deve ter todo o seu lucro real tributado e não apenas parte dele, como no caso sob análise, ao se tributar um certo "tanto" correspondente aos valores das glosas e de certos fluxos financeiros autuados. Não existe meia imunidade ou imunidade parcial e nem meio lucro real ou lucro real "mais ou menos". Há que determinar a base de cálculo como previsto na lei. Se impossível definir com segurança a base de cálculo pelo lucro real



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

tributa-se pelo lucro arbitrado, aí sim, com uma base de cálculo seguramente definida por claros critérios legais.

A jurisprudência administrativa do Primeiro Conselho de Contribuintes, oriunda de sua Egrégia Primeira Câmara, a respeito do tema ora sob apreciação, consagra o entendimento, expresso na ementa, a seguir transcrita, do Acórdão nº. 101-75.941, prolatado na assentada de 19/06/85, cuja decisão foi no sentido de integral provimento ao recurso voluntário impetrado pela contribuinte e teve por relator o preclaro ex Conselheiro SYLVIO RODRIGUES:

"IRPJ – INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL –

Instituição de assistência social, que se enquadre no texto constitucional e regulamentar, tem os seus resultados protegidos por imunidade tributária e não parte deles. Mesmo parcelas que se escrituram sem precisão adequada à ciência contábil, desde que sejam aplicadas no desenvolvimento ou manutenção dos objetivos institucionais, não se sujeitam à incidência tributária, uma vez que a imunidade é integral e não parcial. A imunidade quando se perde, o que ocorre no caso de a entidade praticar atos mercantis, ou desviar receitas ou lucros dos seus objetivos institucionais, ou custear despesas que não sejam próprias da instituição, é para ter submetido à incidência tributária todo o resultado obtido e não somente algumas parcelas." (Destaquei).

Ou seja, face a estas constatações, ainda que caracterizada a perda da imunidade, uma vez inobservados os dispositivos legais específicos à apuração do lucro real, acima referenciados, cumpria ao fisco aplicar o regime do lucro arbitrado em obediência às disposições dos incisos I ou IV do artigo 399 do RIR/80, que se reprisa:

"Art. 399 – A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando, (Decreto-lei nº. 1.648/78, art. 7º):

I – o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o artigo 172;

[...]

IV – a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude;" (Destaquei).

Neste passo, a constatação inarredável é uma só: ainda que a contribuinte não fosse ou não operasse como uma instituição de assistência social e cultural e mesmo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

tendo o Fisco logrado descaracterizar a imunidade, o crédito tributário lançado não poderia subsistir, visto que formalizado ao arrepio da legislação tributária aplicável à hipótese descrita nos autos que requereria a tributação com base no regime do lucro arbitrado ao invés do regime do lucro real, aplicado inadequadamente.

A análise dos fatos descritos pelo fisco como irregulares traz como corolário o convencimento de que a tributação ocorreu em base equivocadas

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 59 a 68 do auto de infração IRPJ, o procedimento fiscal tributou "custos ou despesas não comprovadas", em meses dos anos-calendário 1992 e 1993, utilizando os valores apurados correspondentes a:

1 - glosa de despesas contabilizadas respaldadas por notas fiscais inidôneas, haja vista que os pagamentos foram efetuados a terceiros e não houve a comprovação da entrada das mercadorias;

2 - glosa de despesas contabilizadas e não comprovadas, porquanto a entrada das mercadorias não restou comprovada;

3 - despesas não comprovadas, pagas através de ordem bancária e cheques, e à margem da contabilidade;

4 - glosa de despesas contabilizadas, pagas através de cheques, porém não comprovadas;

5 - glosa de despesas escrituradas porém não pertencentes à fundação;

6 - cheques à margem da contabilidade, relativos a despesas não identificadas;

7 - cheques à margem da contabilidade, sem nenhuma documentação que assegure a correta aplicabilidade do recurso;

8 - recibos de retiradas à caixa, não contabilizados, relativos a despesas não comprovadas e não escrituradas.

O enquadramento legal restou assim capitulado: artigos 157, § 1º., 191, 192, 197 e 387, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 80.450/80 - RIR/80.

Pelo que se depreende das irregularidades apontadas pelo fisco, houve glosa de despesas contabilizadas e mesmo daquelas não contabilizadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66
Acórdão nº. : 103-19.934

Levou-se, ainda, à tributação, valores de cheques emitidos e não contabilizados, como também retiradas de "caixa" não escrituradas, ou seja, fluxos financeiros sem justificativa de sua emissão que o fisco considerou como se despesas fossem e "glosou" e tributou os respectivos valores como se se tratasse de despesas ou custos.

Também, não se exige o imposto de renda sobre as operações contabilizadas, sob a forma de lucro real ou arbitrado. Somente são efetuadas glosas e tributa-se operações outras, contabilizadas irregularmente e não contabilizadas.

A partir da apuração do resultado e dos ajustes determinados na legislação mediante escrituração do LALUR, obtendo-se o "Lucro Real", é que poderia ser ventilada a hipótese de glosa de despesas por amparadas em notas inidôneas, não comprovadas ou pertencentes a terceiros.

Não há como prosperar a tributação sobre retiradas da conta corrente bancária e retiradas à caixa, operações sequer contabilizadas porém "glosadas" e tributadas como se "despesas" fossem. Esses dados conduzem à conclusão de desvio de recursos mas não podem por si sós serem considerados como base de cálculo para o imposto de renda pessoa jurídica, como posto nos autos.

Verifica-se, portanto, que o procedimento fisco é semelhante àquele normalmente adotado nas hipótese em que uma empresa tivesse apurado lucro líquido e apresentado declaração de rendimentos com base no lucro real, ao qual se adiciona as "glosas" autuadas, recompondo-se, assim, o lucro real e exigindo-se eventual diferença de tributo, ao passo que a situação da contribuinte, no caso presente, é diferente, pois até à suspensão da imunidade não estava obrigada a manter escrituração com observância dos preceitos das leis comerciais e fiscais e nem a elaborar demonstração do lucro real.

Para corroborar todo o entendimento acima traduzido transcrevo a ementa do Acórdão nº. 103-19.567, da lavra do saudoso ex Conselheiro Edson Vianna de Brito, proferido na assentada de 20/08/98 desta Câmara, cuja matéria semelhante recebeu o mesmo tratamento.

"IRPJ – EXS. 1990 A 1992 – INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO – IMUNIDADE – A imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal alcança somente as entidades que atendam aos requisitos previstos no art. 14 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. O não cumprimento de tais requisitos implica na suspensão, pela autoridade competente, da aplicação daquele "benefício".

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL – A tributação com base no lucro real só é cabível quando observadas as normas pertinentes a esse regime de tributação."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

Concluo, pois, que não há como prosperar a autuação relativa ao IRPJ e seus reflexos na forma como efetuada nos presentes autos.

Por todo o exposto, oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Brasília – DF, em 18 de março de 1999.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10245.000160/94-66

Acórdão nº. : 103-19.934

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do artigo 44, Anexo II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial MF nº. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98),

Brasília - DF, em 24 NOV 2000


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente

Ciente em 01/02/2001


FABRÍCIO DO ROZÁRIO VALE DANTAS LEITE
Procurador da Fazenda Nacional