



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10245.000160/94-66
Recurso nº : 103-111336
Matéria : IRPJ E OUTROS Exs. 1993 e 1994
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Interessada : FUNDAÇÃO DE PROMOÇÃO SOCIAL E CULTURA DO ESTADO DE RORAIMA
Sessão de : 15 DE OUTUBRO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/01-04.250

IRPJ – INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

Suspensa a imunidade tributária pela autoridade competente (Art.14 § 1º do CTN) a instituição é inserta no universo das pessoas jurídicas sujeitas aos tributos e contribuições sociais e deve ter todo o seu resultado tributado dentro de uma das modalidades previstas na legislação. Para que a tributação se concretize é necessário que a autoridade administrativa demonstre, nos autos, a ocorrência do fato gerador e da respectiva base de cálculo.

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 a prévia apuração do resultado fiscal, como também sem verificar se a contabilidade da instituição 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 do tributo.

IRPF E CSLL – DECORRÊNCIA – A solução dada ao IRPJ, estende-se aos litígios decorrentes em virtude de terem sido baseados nos mesmos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

Processo nº : 10245.000160/94-66
Acórdão nº : CSRF/01-04.250

FORMALIZADO EM: 14 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA, ANTÔNIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELO, ZUELTON FURTADO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS e

 MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10245.000160/94-66
Acórdão nº : CSRF/01-04.250

Recurso n.º : 103-111.336
Recorrente : FAZENDA NACIONAL.

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial RP, apresentado pelo procurador com fulcro no artigo 5º inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contra a decisão contida no acórdão 103-19.934 de 18 de março de 1999.

Trata a lide da exigência de IRPJ, IRRF e CSLL, referentes aos exercícios de 1993 e 1994, lançados contra a Fundação de Promoção Social e Cultural do Estado de Roraima, entidade que teve suspensa a imunidade tributária através do Ato Declaratório nº 002, de 07/12/94, do Senhor Delegado da Receita Federal em Boa Vista – Roraima, fl. 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, não comprovados ou não pertencentes à instituição. Entenderam também como custos e despesas indevidas várias saídas de numerários da conta corrente da fundação, sacados no estabelecimento bancário por 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.

Cientificada a fundação, apresentou impugnação apenas em relação à CSLL, onde entre outras preliminares alegou nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa em virtude dos livros e documentos, mesmo depois da autuação, continuarem em poder da fiscalização.

Cumprindo determinação da DRJ, a fiscalização entregou os livros e documentos e reabriu o prazo para a impugnação.



Em sua inicial a empresa alegou, em síntese, o seguinte.

Suspeição do Delegado da Receita Federal para julgar o processo, uma vez que há por parte dele interesse na manutenção da exigência por participar do produto das multas aplicadas.

Os fiscais não possuem habilitação para realizar auditoria uma vez que não são inscritos no CRC.

O cálculo dos juros está errado.

Cerceamento do direito de defesa em razão da retenção dos livros e documentos, que considerou ilegal.

Os depoimentos colhidos pelas autoridades tributárias são falsos e obtidos mediante coação, são ilegais, vistos que realizado mediante ameaças a fornecedores, tentativa de aliciamento da presidente do Conselho da Fundação; exposição à imprensa; negativa de fornecimento de informações úteis à sua defesa; revelação de informações fiscais ao Ministério Público, antes de concluída a ação fiscal, fls. 936/937.

O lançamento é fundado em presunções, realizado com base em documentos obtidos de maneira ilegal (extratos bancários); quebra do sigilo bancário sem autorização judicial. Passou a se defender das acusações, glosas de custos e despesas, uma a uma, pede perícia.

O DRJ manteve o lançamento na sua totalidade.

Inconformada a Instituição impetrou recurso voluntário onde preliminarmente pede a nulidade da decisão de primeiro grau por indeferir a perícia e no mais, repete as argumentações da inicial.

A Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do acórdão 103-19.934, concordou com a suspensão da imunidade, porém deu provimento ao recurso em virtude da não apuração correta da base de cálculo do imposto de renda, uma vez que a tributação se deu pelo lucro real, porém não há nos autos, os demonstrativos de lucro líquido e lucro real; as folhas de razão juntadas demonstram que o regime de escrituração adotado era de caixa, incompatível, portanto com a apuração do resultado pelo lucro real.

Inconformado o Procurador da Fazenda Nacional, apresentou o Recurso Especial de folhas 1.203 a 1.205, onde argumenta, em epítome, o seguinte.

O acórdão entende que a entidade adotou o regime de caixa para sua escrituração, porém os documentos não permitem ao julgador tal conclusão.

A câmara recorrida entendeu que as irregularidades da escrituração da recorrida dariam azo ao arbitramento do lucro e não à exigência com base no lucro real, porém a jurisprudência é no sentido de que o arbitramento é medida extrema.

O acórdão diz que a fiscalização não juntou aos autos as demonstrações financeiras da recorrida, a exemplo do balanço patrimonial, demonstração de resultado do exercício, demonstração do lucro real e nem intimou a recorrida a fazê-lo. Conclui que os resultados obtidos pela recorrida são completamente desconhecidos no processo, o que recomendaria, portanto, o arbitramento dos lucros. Entretanto, se a ausência, nos autos, das demonstrações financeiras impede que se ateste a veracidade do lançamento, do mesmo modo não o infirma. As demonstrações financeiras podem até existir, podem até ter sido elaboradas pela recorrida, não há evidências nos autos da sua inexistência. Se não é possível assegurar a sua existência ou inexistência de tais demonstrações, é evidente que deve ser sobrelevada a presunção de que o lançamento foi feito em dissonância com a norma legal, visto que a autoridade lançadora está adstrita, por conceito, ao cumprimento irrestrito dessa norma legal.

O Presidente da câmara recorrida em despacho fundamentado de folhas 1291/1292 deu seguimento ao recurso.

Cientificada através do AR de folha 1.298, a Fundação não apresentou contra-arrazoado ao recurso da Fazenda.

 É o relatório.

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais e regimentais, portanto dele conheço.

Para iniciarmos este voto, antes de adentrarmos no mérito propriamente dito da lide, cabe breve estudo sobre o lançamento do crédito tributário.

A legislação trata do lançamento tributário em diversos diplomas legais, porém os dois mais importantes são o CTN e o PAF, transcrevamos os artigos.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A autoridade administrativa para realizar um lançamento, atividade vinculada e obrigatória, deve atender a todos os pressupostos contidos no artigo 142 supra, quer dizer que a hipótese de incidência deve estar prevista na lei e que o fato imponible tenha se manifestado de forma concreta na atividade humana.

Verificada a ocorrência do fato gerador, início do trabalho, é necessário a determinação da matéria tributável, ou seja, o quantum a ser tributado, a base de cálculo do imposto.

Uma vez verificado o fato gerador, determinada a matéria tributável, calcula-se o montante devido do imposto e identificado o sujeito passivo, exige-se o tributo com os acréscimos legais cabíveis.

A legislação tributária existe não para e a favor do estado, mas é dirigida ao estado em favor do cidadão, é um freio, um limite, sem o qual cada governo cobraria

cada vez mais até a completa exaustão do patrimônio de seus governados. Tributo

existe em qualquer circunstância, ainda que sem governo constituído, com outros títulos, mas sempre existiu e existirá.

Pois bem ao governado, tudo que não é proibido é permitido, ao contrário do governo e de seus representantes que só podem agir dentro da estrita legalidade, legalidade essa que é como uma estrada da qual não pode o agente público fugir.

Sobre o tema escreveu o professor Roque Antônio Carrazza, em sua obra Curso de Direito Constitucional Tributário, Editora Malheiros 17ª edição, página 216.

“No campo tributário, o princípio da legalidade” trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que cada um deles, pode exigir.”“.

Mais adiante na mesma obra, página 403 diz o autor:

“O tributo como várias vezes foi frisado, só pode ser validamente exigido quando um fato ajusta-se rigorosamente a uma hipótese de incidência tributária. E este fato outro não é senão o fato imponível. Valem, a propósito, as clássicas lições de Hensel, para quem” só deves pagar tributo se realizas o fato imponível ““.

Adiantamos que nem a lei nem a Fazenda Pública considerar ocorrido o fato imponível por mera ficção ou presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, no mundo em que vivemos, dos fatos abstratamente descritos na hipótese de incidência tributária.

Pensamos que quando a Constituição declara ser vedado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, ela implicitamente proíbe a utilização de artifícios exegéticos, meios de prova, presunções, ficções, indícios etc., que à falta deste ato normativo, levem a um desses resultados.

É certo que o Direito Tributário admite ficções, presunções e indícios. É igualmente certo, todavia, que não pode ignorar os princípios constitucionais, que formam o que Louis Trobatas chamava de Estatuto do Contribuinte, especialmente o da tipicidade fechada.

Os tipos tributários como fecham a realidade tributária, não podendo ser alargadas por meio de presunções, ficções ou meros indícios. É inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. O afã de evitar que os mais espertos se furtem ao pagamento dos tributos absolutamente não autoriza a utilização do arbítrio. Em

suma, a busca da justiça não prevalece sobre a segurança jurídica, que o princípio da tipicidade fechada confere aos contribuintes.”“.

Pois bem terminada a citação e fixado que a autoridade deve agir dentro da estrita legalidade, analisemos a exigência fiscal.

Na presente lide, a fiscalização glosou determinados custos e despesas, não comprovados, lastreados com documentos inidôneos, pertencentes a terceiros, bem como valores de cheques sacados e contabilizados no razão como despesa.

Conforme detalhado e consistente voto do relator do acórdão recorrido, o lançamento é inconsistente por não cumprir a estrita legalidade a que está submetida a exigência fiscal. A opção da autoridade fiscal pelo lucro real não foi a correta, pois tal método de tributação deve ser sempre ancorado em apuração contábil do lucro líquido, advindo de escrituração pelo método das partidas dobradas e pelo regime de competência, lucro esse ainda sujeito às adições e exclusões que à luz da legislação comercial não seriam obrigatórias, mas que de acordo com a legislação tributária devem ou podem ser exercidas, apurando-se daí o chamado LUCRO REAL.

Não consta dos autos que tenha sido apurado lucro líquido, muito menos lucro real. Embora haja notícia de retenção e devolução de livro diário, cópia dele não foi acostada aos autos.

Quando a escrituração atende às normas da legislação comercial e fiscal para a tributação pelo lucro real, as demonstrações financeiras realizadas com base na referida escrituração, possibilita o seu aproveitamento pela fiscalização, que no caso de encontrar omissões de receitas ou outros valores que devem ser adicionados ao lucro real já apurado pela empresa, inclui-os no referido lucro, assim como adiciona despesas e custos que à luz da legislação não possam ser redutores da receita.

Quando a escrituração não está de acordo com a legislação, cabe à fiscalização aferir se aproveita ou não tal escrituração, contudo ela precisa estar completa, ou seja, com todas as demonstrações financeiras. Quando a escrituração se torna imprestável para medir o resultado, seja por não cumprir as regras de contabilidade, por exemplo, regime de caixa para o lucro real, quando a legislação determina regime de competência, seja pela inexistência ou  imprestabilidade dos livros fiscais, não cabe outro caminho senão o arbitramento do

lucro nos ter da legislação de regência, visto que se a escrituração não pode medir o lucro essa medida deve ser buscada da forma que o legislador determinou quando tal evento ocorrer.

O PFN afirma que pelos documentos acostados aos autos não dá para afirmar que o regime de escrituração adotado pela recorrida tenha sido o de caixa. Engana-se o recorrente, no livro razão, fls. 896 898, referente ao mês de dezembro de 1992, não há sequer um lançamento que indique a adoção de regime de competência, tais como provisões, correção monetária, depreciações, próprias desse regime e do lucro real; pelo contrário há tão somente lançamentos de recebimentos e pagamentos, saques que demonstram de forma inequívoca a adoção do regime de caixa.

Outra prova de que o lançamento fora equivocado está no não cumprimento por parte da fiscalização da juntada dos livros que estivessem relacionados com os lançamentos, determinada pela DRJ, fl. 858, visto que não se encontra nos autos cópia do diário, se tal não fora acostado com certeza porque enfraqueceria o lançamento, demonstraria de modo inequívoco a opção errada pelo lucro real tomada pela autoridade autuante.

Quanto aos acórdãos juntados pelo recorrente não servem de paradigma para o presente, visto que tratam de situações diversas, a saber:

No acórdão 101-72.715, fora arbitrado o lucro exatamente pela falta de cumprimento da legislação atinente à escrituração contábil necessária e indispensável para apuração do lucro real, conforme voto de fl. 1.261.

No acórdão 103-04.792, ocorreram irregularidades substanciais na escrituração, inclusive a não escrituração de depósitos bancários, por isso o lucro fora corretamente arbitrado e mantido até a última instância administrativa, conforme voto às fls. 1.269/1.270.

No acórdão 101-73.288, conforme voto do relator fls. 1280/1281, houve apenas irregularidades técnicas que não desmereceram a credibilidade da escrita, houve declaração pelo lucro real e no outro ano tão somente atraso inferior a 180 dias na escrituração do livro diário, ficou patente a não existência de vícios, erros, deficiências, ou evidentes indícios de fraudes capazes de tornar imprestável a escrituração para determinar o lucro real. Como podemos ver o caso é totalmente diferente da presente lide, pois neste houve a comprovação de fraude tanto é que a fiscalização exigiu multa agravada.

No acórdão 101-92.545, houve a apuração de lucro por parte da fiscalização, o que não ocorreu no presente caso.

O PFN diz que a ausência das demonstrações financeiras que impede que se ateste a veracidade do lançamento, do mesmo modo não o infirma, diz que deve ser sobrelevada a presunção de que o lançamento foi feito em dissonância com a norma legal.

Ora nada mais absurdo tal alegação, enquanto que aos particulares é dado fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, ou deixar de fazer tudo aquilo que a lei não os obrigue, à autoridade cabe agir sempre dentro da estrita legalidade, assim somente poderia realizar o lançamento pelo lucro real, se esse lucro tivesse sido apurado pela fiscalizada, seja espontaneamente, seja mediante intimação, jamais poderia fazer uma exigência calcada na dúvida quanto à materialização da hipótese abstrata prevista na lei (renda, no caso lucro real). *Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.*(Do livro *Curso de Direito Tributário de Paulo de Barros Carvalho* – Editora Saraiva, fl. 244 Edição ano 2.000).

Não é só a dúvida quanto à efetiva matéria tributável que macula o lançamento. A fiscalização na Representação Fiscal para fins Penais, acostada aos autos, na folha 115, afirma que a Fundação recebeu recursos públicos e que 88% deles foram desviados em proveito de administradores e pessoas ligadas à Fundação Roraima, fora do alcance da contabilidade e respaldados em documentações inidôneas. Diz ainda que a Pedro Antônio Panilha de Andrade, Presidente da Diretoria Executiva da Fundação, confessou o esquema montado por Romero Jucá para desviar recursos públicos, utilizando a Fundação para fins eleitoreiros.

Ora se eram recursos públicos que não diziam respeito a uma contraprestação de serviço ou aquisição de mercadorias, mas verbas encaminhadas para fins beneméritos, serviços esses complementares à ação do Estado, não podem ser entendidos como receita sujeita a tributação. O fato dos recursos eventualmente terem sido desviados das finalidades para os quais a sociedade

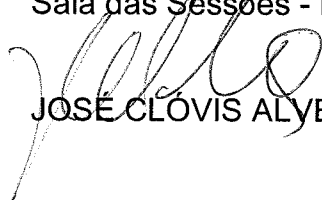


através do Poder constituído os destinou não os transformam em receita dentro da acepção da legislação comercial, muito menos em lucro sujeito a tributação. Tal fato pode ensejar o regular processo judicial para impelir os responsáveis e beneficiários dos recursos a devolverem as quantias que foram desviadas.

É preciso deixar patente que o provimento dado pela câmara recorrida, ora confirmado por esta decisão em sede de recurso especial, tem caráter restrito à área tributária e, se deu em razão do afastamento da autoridade lançadora da estrita legalidade na formalização do lançamento pela incerteza quanto à correta base de cálculo do tributo, não fazendo juízo sobre eventuais delitos por ventura cometidos pelas pessoas envolvidas e que foram objeto de representação criminal.

Assim conheço o recurso do PFN e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 15 de outubro de 2002.


JOSE CLOVIS ALVES