MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	:	10283.000419/00-04
Recurso n.º.	:	127.773
Matéria	:	IRPJ e OUTROS
Recorrente	:	SOCIEDADE AMAZONENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA
Recorrida	:	DRJ EM MANAUS – AM.
Sessão de	:	29 de janeiro de 2003
Acórdão nº.	:	101-94.068

IRPJ - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO - IMUNIDADE - A imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal alcança às entidades que atendam aos requisitos previstos no artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. O não cumprimento de tais requisitos implica suspensão, pela autoridade competente, daquele "benefício" e, de conseqüência, tributação do resultado apurado.

IPRJ – TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. – Como base de cálculo da exação, o lucro real deve ser apurado em estrita obediência ao disposto no art. 60 e seus parágrafos do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, e alterações posteriores, não havendo como se equiparar tal lucro aos *superavits* registrados na escrituração das entidades imunes, que dentre outros fatores não promovem a correção monetária dos elementos patrimoniais, nem determinam o lucro líquido que lhe serve de ponto de partida e, ainda, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses *superavits* compatíveis com a base de cálculo em lei prevista.

PROCEDIMENTOS REFLEXOS – I.R.R.F. – COFINS. – C.S.L.L. - A decisão prolatada no procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente ao I. R. R. F., à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela SOCIEDADE AMAZONENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA - SAMEC .

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e PAULO ROBERTO CORTEZ.

Recurso n.º. : 127.773
Recorrente : SOCIEDADE AMAZONENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA

RELATÓRIO

A **Sociedade Amazonense de Educação e Cultura - SAMEC**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o n.º 04.278.057/0001- 08, inconformada com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Digna autoridade *a quo* da DRJ em Manaus que, após apreciar a impugnação apresentada tempestivamente, julgou procedente o Lançamento *ex officio* formalizado e, por via de conseqüência, declarou devidos os valores descritos nos Autos de Infração do IRPJ e demais Contribuições decorrentes (fls. 130/174), veio dela recorrer a este E. Conselho de Contribuintes, objetivando o acolhimento de suas razões e a conseqüente reforma da decisão de primeira instância, para declarar nula a autuação fiscal, cujos substratos fáticos e jurídicos seguem aduzidos.

A empresa recorrente, até 31 de dezembro de 1998, era qualificada como entidade de natureza técnico-educacional, sem fins lucrativos, com a principal função de manter em todos os graus, unidades de ensino, pesquisa, estudos e difusão científica, técnica e cultural, conforme denota o respectivo Estatuto (doc. 1, do Anexo n.º I).

Em decorrência de sua natureza jurídica, a Instituição era abrangida pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, letra c, da Constituição Federal de 1988. Sendo assim, durante os anos-calendário de 1994 a 1997, declarou o Imposto de Renda Pessoa Jurídica no formulário de "Declaração de Isenção do IRPJ", instituído pela IN n.º 71/80 da Secretaria da Receita Federal.

Ocorre que, em maio de 1999, o Fisco Federal, expediu contra a Instituição, notificação de suspensão da imunidade de tributos federais, relativos aos referidos anos-calendários, sob o argumento de inobservância dos requisitos e condições previstos nos arts. 9º, IV ou 14, I, II, III, da Lei 5.171/66 - Código Tributário Nacional, que, invariavelmente, as entidades beneficiadas pela imunidade devem observar.

Devidamente cientificada da notificação, a recorrente ofereceu sua defesa, refutando, ponto por ponto, as alegações fazendárias (Processo n.° 10283.0006712/99-06). Todavia, seus argumentos não foram acolhidos e, por via de conseqüência, a autoridade competente proferiu a Decisão n.° 1.071/99, que resultou na expedição do Ato Declaratório n.° 22, de 17 de dezembro de 1999, suspendendo a imunidade tributária da Instituição.

A expedição do referido Ato Declaratório ocasionou, em 31/03/98, o início do procedimento de fiscalização na empresa recorrente, por meio da expedição do Termo de Intimação Fiscal, para apresentação de documentos e livros contábeis, relativos aos anos-calendário de 1994 a 1997 (fls. 02/117).

Da análise pormenorizada dos referidos documentos e livros apresentados pela empresa, os auditores lavraram o Termo de Constatação e Verificação Fiscal, relatando os fatos que constituíam matéria de interesse para os resultados finais da fiscalização (fls. 118/129).

Diante da constatação de tais fatos, os auditores fiscais formalizaram o Lançamento *ex offício,* por meio da lavratura dos respectivos Autos de Infração, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda Retido na Fonte, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 130/178), contendo a descrição dos fatos, as disposições legais infringidas e penalidades aplicáveis, nos seguintes termos, em síntese:

> "(...)
> **FORMA DE TRIBUTAÇÃO**
> .....
> Uma vez que a entidade elabora o balanço patrimonial em base ANUAL, efetuando os lançamentos de depreciação e correção monetária na mesma base, utilizamos como forma de tributação, neste caso, o LUCRO REAL ANUAL, demonstrado em cada período-base de incidência do imposto nas tabelas A e D em anexo. A elaboração destas tabelas teve como ponto de partida as Demonstrações de Resultado de Exercício elaboradas nos livros Diários. Foram necessários ajustes nos anos-calendário 1994 e 1995 referentes à não-contabilização da Correção Monetária do Patrimônio Líquido, visto que só foram efetuadas as contabilizações da Correção Monetária do Ativo Permanente.
>
> O presente Lançamento de Ofício, efetuado nos termos do art. 926 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto n.° 3000, de 26/03/99, decorre de procedimentos de verificação do cumprimento das obrigação tributárias pelo contribuinte supra-citado, tendo em vista que foram apuradas as infrações, abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS
RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS DE CRÉDITO EDUCATIVO

Omissão de receitas caracterizada pela não contabilização e contabilização parcial dos recursos recebidos a título de Crédito Educativo, apurada conforme os itens I.1.1, I.1.2, I.2.1, I.2.2, I.3 do Termo de Constatação e verificação Fiscal em anexo.

.....

Enquadramento Legal
Arts. 195, inc. II, 197 e parágrafo único, 225, 226, 227, 230 do RIR/94;
Art. 3º da MP n.º 492/94 e suas reedições, convalidada pela lei n.º 9.064/95.
Art. 43, 2º e 4º, da Lei n.º 8.541/92 com sua redação dada pelo art. 3º da Lei 9.064/95
Art. 24 da Lei n.º 9.249/95

002 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS
02.01 – DESPESAS ESCRITURADAS NÃO COMPROVADAS - AC 1996

O contribuinte não apresentou os comprovantes de despesas solicitados através de Termo de Intimação Fiscal datado de 18/08/98. As despesas não comprovadas estão descritas nos itens II.1.1 a II.1.15 do Termo de Constatação e Verificação Fiscal.

02.02 – DESPESAS ESCRITURADAS NÃO COMPROVADAS – AC 1997

O contribuinte não apresentou os comprovantes de despesas solicitados no Termo de Intimação Fiscal datado de 17/11/98, conforme detalhado no Item II.2 do Termo de Constatação e Verificação Fiscal.

.....

02.03 – DESPESAS ESCRITURADAS NÃO COMPROVADAS DEVIDAMENTE
O Contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação Fiscal datado de 18/08/98 a apresentar os comprovantes de despesas referentes a Nota Fiscal n.º 0588 da firma Pedrovídeo Com. e Imp. Ltda. Conforme consta do no item II.3 do Termo de Constatação e Verificação Fiscal, esta despesa não foi devidamente comprovada através de documentos idôneos.

.....

Enquadramento Legal
Arts. 195, inc. I, 197 e parágrafo único, do RIR/94;

003 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS
AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Glosa de despesas operacionais referentes a serviços prestados e não comprovados devidamente. As infrações apuradas sob este título correspondem a desembolsos efetuados pela entidade referentes ao pagamento por suposta prestação de serviços de assessoria por pessoas físicas e jurídicas. O contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação Fiscal datado de 24/09/98 a apresentar os documentos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços e descrição da assessoria, sendo que, em resposta à intimação, somente apresentou cópias dos Recibos.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

Inaceitável a dedução de pagamentos de serviços identificados, em nota fiscal, como de assessoria, sem quaisquer documentos comprobatórios de sua efetiva prestação e descrição do serviço.

Na tabela abaixo são discriminadas de forma resumida, em conformidade com o Termo de Constatação e Verificação Fiscal, itens III.1 a III.8, as irregularidades apuradas :

.....

Enquadramento Legal
Arts. 195, inc. I, 197 e parágrafo único, 242, 243, 247, do RIR/94;

004 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS
DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS A ATIVIDADE DA ENTIDADE.

O artigo 242 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94), APROVADO PELO Decreto n.º 1.041, de 11/01/94, admite a dedutibilidade das despesas operacionais à pessoa jurídica, definidas como "despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora". São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização de transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Partindo da definição dada, constatamos a existência, na escrituração contábil da entidade, de lançamentos referentes a despesas não necessárias às suas atividades e que, portanto, devem ser adicionadas ao lucro líquido para a determinação do lucro real. As despesas correspondem a gastos de viagens.

Segue abaixo um resumo dos valores lançados a título de despesas de viagem, de acordo com o Termo de Constatação e Verificação Fiscal em anexo:

.....

Enquadramento Legal
Arts. 195, inc. I, 197 e parágrafo único, 242, 243, do RIR/94;

005 – BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA
05.01 – AQUISIÇÃO DE BENS DE NATUREZA PERMANENTE.

Neste item incluem-se valores desembolsados pela entidade para aquisição de bens do ativo permanente, lançados indevidamente como despesa do período.
Todos os pagamentos, em virtude do valor de aquisição e prazo de vida útil superior a 01 (um) ano, deveriam compor o ativo imobilizado da entidade, mas foram indevidamente lançados como despesa do período.

A descrição dos bens consta do Termo de Constatação e Verificação Fiscal

05.02 – FRETES
O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94), em seu art. 244, veda a dedução do custo de aquisição de bens do ativo permanente como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário inferior a 394,13 UFIR (R$326,62 a partir de 01/01/96) ou prazo de vida útil que não ultrapasse 1 (um) ano.

Entende-se como "custo de aquisição" o valor total desembolsado pela pessoa jurídica no intuito de adquirir o direito de propriedade sobre o objeto da compra, o que inclui fretes, seguros, mão-de-obra para instalação, tributos devidos na importação e gastos com desembaraço aduaneiro, entre outros.

No caso citado no Termo de Constatação e Verificação Fiscal (itens V.2.1, V.2.2 e V.2.3), o custo de aquisição dos bens e o prazo de sua vida útil não se enquadram nas condições previstas para a dedutibilidade dos mesmos como despesas operacionais. Deste modo, o valor pago a título de frete deve ser ativado, resultando em aumento do custo de aquisição dos bens adquiridos com relação ao valor originalmente escriturado.

.....

Enquadramento Legal
Arts. 195, inc. I, e 244 do RIR/94;

006 – CONSERVAÇÃO DE BENS E INSTALAÇÕES

Os valores correspondem a serviços executados em imóveis de propriedade do Contribuinte .

Analisando as notas fiscais fornecidas à despesa lançada, verificamos que os valores não podem ser confundidos como conservação ou manutenção preventiva, Os valores correspondem a benfeitorias e melhoramentos em imóveis, formando ao todo um conjunto de dispêndios voltados para os significativos melhoramentos nos imóveis, não só transmitindo a idéia de ampliação e valorização , como de meios propiciadores de prolongamento da vida útil dos imóveis.
A descrição dos serviços consta no Termo de Constatação e Verificação Fiscal, itens VI.1 a VI.40.

.....

Enquadramento Legal
Arts. 195, inc. I, 197 e parágrafo único, 242, 243, 286, do RIR/94;
Art. 13, inc. III, da Lei 9.249/95

007 – LUCROS NÃO DECLARADOS
LUCROS NÃO TRIBUTADOS

Lucros líquidos dos exercícios elaborados pela entidade nas demonstrações de Resultado de Exercício elaborados pela entidade nas Demonstrações de Resultados de Exercício de 31/12/94, 31/12/95, 31/12/96 e 31/12/97, transcritos nos correspondentes Livros Diário. Em decorrência da suspensão da imunidade da entidade durante os anos-calendário de 1994, 1995, 1996 e 1997, os referidos lucros devem ser oferecidos à tributação.

Analisando os Livros Diário e respectivos Balanços Patrimoniais e as Demonstrações de Resultado de Exercício, constantes dos Livros, referente aos anos-calendário 1994 e 1995, verificamos que o contribuinte não efe-

tuou a correção monetária das contas do patrimônio líquido, efetuando apenas a correção monetária das contas do ativo permanente. Ajustando-se este item verificamos que os lucros líquidos foram determinados com observância dos preceitos da Lei Comercial. As demonstrações do Lucro Real encontram-se elaboradas nas Tabelas A,B,C e D.

Os ajustes efetuados encontram-se descritos no Termo de Constatação e Verificação Fiscal, item VII.

.....

Enquadramento Legal
Arts. 195 e 960, do RIR/94;
Art. 13, inc. III, da Lei 9.249/95

No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, os enquadramentos correspondentes constam dos respectivos demonstrativos de cálculo.

Fazem parte integrante do presente Auto de Infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Os Lançamentos decorrentes da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, na qual foram apuradas as infrações abaixo descritas, ocasionando, por conseguinte, insuficiência na base de cálculo das seguintes contribuições (fls. 150/175), e a conseqüente lavratura dos respectivos Autos de Infração decorrentes.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS – OMISSÃO DE RECEITA

.....

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

.....

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE AS RECEITAS OMITIDAS E/OU REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO.

Da referida autuação fiscal foi apurado o Crédito Tributário abaixo descrito;

Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	R$ 2.255.094,40
Imposto de Renda na Fonte.....	R$ 244.279,13
Contribuição Social..	R$ 714.177,71
Contribuição p/ Financiamento da Seg. Social.	R$ 20.667,45
TOTAL	**R$ 3.234.218,69**

Devidamente cientificada em 17 de janeiro de 2000, a empresa autuada contestou a exigência fiscal na data de 15 de fevereiro seguinte, inaugurando a fase litigiosa do procedimento, com a apresentação, tempestiva, da impugnação de fls. 186/221, declarando em síntese o seguinte:

a) Em preliminar, requereu a suspensão do andamento do presente processo administrativo, tendo em vista que a impugnante ofereceu temporânea defesa contra a decisão n.º 1.071/99, estando o feito em que ela foi prolatada (Processo n.º 10283.0006712/99-06), pendente de julgamento.

b) Alternativamente, pleiteia a reunião de ambos, em razão da íntima conexão que os dois processos guardam entre si. A impugnante argumenta que embora os objetos dos processos administrativos em tela, não sejam exatamente os mesmos, é incontroverso que decorrem da mesma causa (suspensão da imunidade), o que basta para caracterizar a conexão, eis que esta se configura quando, em dois ou mais processos, lhes for comum o objeto ou a causa de pedir.

c) No mérito, alegou que preencheu os requisitos para gozar da imunidade a que alude o art. 150,VI, c da CF/88 e, não obstante, os fatos apurados pela fiscalização, não justificam as severas sanções impostas pelos Autos de Infração já que:

- Nos exercícios fiscalizados, a impugnante não era obrigada a manter livros de escritas contábil com os rigores da legislação fiscal e comercial, tendo em vista que até 31/12/98, era qualificada como Instituição de educação, sem fins lucrativos, circunstância que a desonerava do dever de cumprir a supra-aludida obrigação;
- A fiscalização equivocou-se ao levar em conta o número total de alunos beneficiados pelo crédito educativo, considerando que nem todos os alunos lograram êxito, pois não preencheram os requisitos necessários à concessão do benefício. Em relação aos alunos contemplados, os recursos foram efetivamente repassados, pela Caixa Econômica Federal à impugnante, com atraso de 1 e até 2 anos, sendo, no entanto, escriturados na medida em que eram repassados. Para comprovar o alegado, a impugnante juntou aos autos, os elementos identificados no doc. nº 06, que demonstram com riqueza de detalhes: a) a relação dos alunos contemplados com o crédito educativo; b) a demora ocorrida na liberação dos recursos correspondentes ao crédito educativo, conforme demonstram os extratos emitidos pela CEF.
- No tocante à Nota Fiscal n.º 588, o Fisco pretende responsabilizar a impugnante por fato de terceiros (empresa Pedrovídeo Comercial e Importadora Ltda), apenas a este cabe responder por eventuais deslizes cometidos. No que pertine a efetiva prestação de serviços, devem ser considerados os seguintes aspectos: a) no contexto deste processo, o valor dos serviços prestados são de pequena monta, sugerindo, uma pertinente evocação

dos denominados delitos de bagatela, que por sua inexpressividade, deixam de ser sancionados na área penal; b) a falta de comprovação não provoca nenhuma lesividade patrimonial ao Erário, portanto, não há justificativa plausível para a lavratura do Auto de Infração; c) as despesas pertinentes à Nota Fiscal em questão, estão comprovadas pelo conjunto de documentos (n.º 07 em anexo), que identificam tanto o montante dos dispêndios, como a sua origem e natureza;

- Em relação às despesas supostamente não necessárias, a imputação de desvio de finalidade está comprometida por um inaceitável grau de subjetivismo, eis que as passagens compradas foram destinadas ao tratamento de pessoa integrante dos quadros diretivos da impugnante. Dessa forma, a despesa demonstra-se inteiramente de conformidade com as finalidade da Instituição. Quanto às passagens aéreas ao Estado do Acre, relativas à viagem dos representantes do MEC, bem como de seus próprios diretores e acompanhantes, não existem óbices legais a que uma Instituição de educação custeie despesas de seus dirigentes e prepostos, no desenvolvimento de seus misteres específicos, tal como promover cursos complementares e de extensão em Manaus.
- Dos supostos bens do ativo permanente deduzidos como despesa e conservação de bens e instalação, a fiscalização apresentou sérias distorções, principalmente porque boa parte dos dispêndios efetuados pela impugnante não tiveram o condão de propiciar o aumento de vida útil de bens do ativo fixo
  Mas, apenas, de prover sua conservação. São, portanto "despesas" na rigorosa acepção da palavra.
- As despesas supostamente não contabilizadas resultaram de simples erros de contabilização (erros de fato) que esse próprio Egrégio Conselho considera insuficientes para configurar infrações fiscais, conforme entendimentos jurisprudenciais alusivos ao tributo em pauta, o que gera inaceitável situação de *bis in idem* ou, quando pouco retira do trabalho fiscal, os indispensáveis atributos de liquidez e certeza;
- Houve manifesta violação ao princípio da proporcionalidade.

Diante da provas oferecidas no contraditório e em respeito ao princípio da verdade material, a autoridade administrativa *a quo,* propôs novas diligências para verificar a autenticidade dos documentos apresentados e, se fosse o caso, recalcular os valores lançados. Por conseguinte, após a realização das diligências requeridas, os autos foram encaminhados à autoridade *a quo* para análise e julgamento (fls. 225/239).

Entrementes, carreou-se aos autos, a cópia da decisão n.° 288/2000, proferida no processo n.° 1023.006712/99-06, que reconheceu válida a suspensão da imunidade tributária da empresa recorrente. (fls. 241 a 253).

Após a análise do inteiro teor dos presentes autos, a autoridade julgadora monocrática "*a quo*", acolheu a impugnação da recorrente, por tempestiva e, no mérito, julgou procedente o lançamento "*ex offício*" formalizado. Por via de conseqüência, declarou devidos os valores objetos dos Autos de Infração IRPJ e reflexos, ao proferir a decisão de fls. 256/306, cuja ementa tem a seguinte redação, "*in verbs*":

> "Assunto: Processo Administrativo Fiscal
> **Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997**
>
> **Ementa: Suspensão de imunidade. Decisão administrativa. Preliminar de nulidade.**
> *Constando expressamente da decisão administrativa proferida pela autoridade a quo que foram vistos todos os pontos apresentados pela defesa e a razão pela qual o pedido foi negado, rejeita-se a preliminar de nulidade argüida por falta de motivação.*
>
> **Assunto: Normas De Administração Tributária**
> **Ano-calendário: 1994,1995,1996,1997**
>
> **Ementa: Fiscalização. Exame de livros e Documentos.**
> *Para efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer disposições legais excedentes 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.*
>
> **Fiscalização. Competência.**
> *De acordo com a legislação tributária vigente, compete aos Auditores-Fiscais da Receita Federal proceder ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes.*
>
> *ASSUNTO: Imposto Sobre A Renda De Pessoa Jurídica*
> **Ano-calendário: 1994,1995,1996,1997**
>
> **Ementa: Instituições de Educação. Suspensão da Imunidade.**
> *O descumprimento, pela entidade tributariamente imune, dos requisitos previstos no art. 14 do CTN, implica na suspensão do benefício pela autoridade competente.*
>
> *Suspensa a imunidade poderá a autoridade exigir os tributos devidos através de autos de infração, mesmo no caso de impugnação e recurso contra o Ato Declaratório de Suspensão.*

A suspensão da imunidade não caracteriza criação ou majoração de tributo. Portanto, não se aplicam os princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei, previstos nas alíneas "a" e "b" do inciso III, do art. 150 da CF/88.

Tributação pelo Lucro Real.

A imunidade prevista na alínea "c', do inciso VI, do art. 150 da CF/88, não afasta a manutenção da escrituração contábil de acordo com as leis comerciais, devendo a entidade manter a escrituração completa com a finalidade de demonstrar seus resultados. Possuindo a entidade escrituração comercial completa (livro diário e razão), com demonstração dos resultados e balanço patrimonial, nada obsta à fiscalização apurar o lucro real a partir dos resultados transcritos no livro diário.

Omissão de receitas. Falta de Escrituração de Mensalidades (Crédito Educativo).

Válido é o lançamento para averiguação da contabilização das mensalidades recebidas, a título de "crédito educativo", feito com base em planilha de valores recebidos, fornecida pela própria pessoa jurídica.

Havendo divergência entre os valores contabilizados e recebidos, caracterizada está a omissão de receitas, mormente se o contribuinte não logra justificar as diferenças.

Glosa de Despesas. Dispêndio com Bens Ativáveis

Não podem ser deduzidos como despesas operacionais os gastos em aquisição de bens cujas características indicam tratar-se de imobilizações, bem como aqueles que, pela natureza dos serviços contratados e quantidade dos materiais adquiridos, afastam a hipótese de manutenção e reparos.

Custo de aquisição.

O custo de aquisição de bens do ativo permanente não pode ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior àquele previsto na legislação, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Fretes.

O custo de aquisição de mercadorias compreende os de transporte e seguro até o substabelecimento do contribuinte.

Glosa de despesas. Falta de Comprovação.

A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações e da necessidade ás atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora.

A comprovação da efetividade das despesas com a prestação de serviços contabilmente registradas é requisito de dedutibilidade.

Glosa de Despesas. Despesas não necessárias.

Somente podem ser computadas, na apuração do resultado do exercício, as despesas que forem documentalmente comprovadas e que guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

Glosa de Despesas. Gastos com viagens.

As despesas de viagens somente serão dedutíveis quando comprovadas sua efetividade, necessidade e vinculação aos objetivos d pessoa jurídica, além de estarem demonstradas em documentação hábil e idônea.

Tributação reflexa.
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Imposto de Renda Retido na Fonte. Contribuição Social sobre o Lucro.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Fundamentando seu decisório, cujas razões foram lidas na íntegra, a autoridade julgadora *a quo*, consignou:

"PRELIMINARES:

Inicialmente, cabe esclarecer que, através da Decisão da **DRJ/MNS Nº 288**, de 29/06/2000 (cópia às fls. 241/253), esta Delegacia de Julgamento decidiu, **no mérito, INDEFERIR** a solicitação da SOCIEDADE AMAZONENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA, reconhecendo a validade da decisão impugnada e do Ato declaratório n.º 22, de 17/12/1999, que suspendeu a imunidade tributária da pessoa jurídico, facultado à interessada o direito de interpor recurso contra esta Decisão, ao Primeiro Conselho de Contribuintes, no prazo de trinta dias a contar da sua ciência.

Atualmente o processo n.º 10283.0006712/99-06 encontra-se no Primeiro Conselho de contribuintes, conforme extrato de fls. 245, aguardando julgamento em 2ª instância, do recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

Tendo em vista que os processos de auto de infração e suspensão estarem em fases diferentes de julgamentos diversos, torna-se impraticável, no momento, a sua reunião a fim de seguirem paralelamente.

.....

MÉRITO
001 OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS DE CRÉDITO EDUCATIVO

A fiscalização constatou a existência de omissão de receitas caracterizada pela não contabilização e contabilização parcial dos recursos recebidos a título de Crédito Educativo, apurada através da planilha apresentada pela autuada, contendo a relação de alunos que efetuaram pagamentos de mensalidades através de Crédito Educativo Doc. 6 do Anexo 1 (fls. 84/106).

Alega a autuada que o levantamento elaborado pela fiscalização equivocadamente levou em conta o número total de alunos que se habilitaram à obtenção do crédito educativo, ao invés de considerar – o que seria correto – que nem todos lograram obter bom êxito em sua pretensão, por não terem preenchido os requisitos necessários à concessão do benefício.

Em reforço e complemento da prova, a impugnante traz elementos identificados como doc. Nº 6, que demonstram, com riqueza de detalhes: a) a relação dos alunos contemplados com o crédito educativo; e, b) a demora ocorrida na liberação dos recursos correspondentes ao crédito educativo, evidenciada nos extratos emitidos pela própria Caixa Econômica Federal.

Realizada diligência para analisar os novos elementos apresentados pela defesa, a fiscalização observou que : a) os valores constantes dos extratos bancários não serviram de base para o cálculo dos valores tributáveis, apenas para comprovar que ocorreu movimentação financeira extracontábil; b) os referidos documentos apresentados pela defesa se trata da mesma listagem na qual se baseou a fiscalização na autuação.

Pelo exposto, verifica-se que em nenhum momento a autuada carreou aos autos provas da existência de alunos que não lograram êxito na obtenção do "crédito educativo", bem como de atraso no repasse pelo governo federal, além de dispensa de mensalidades levada a efeito pela instituição educativa. Ao contrário, limitou-se a reapresentar elementos levados ao conhecimento da fiscalização que serviram de base para a exigência fiscal.

Diante do exposto, mantém-se, como formalizada, a autuação a este título.

002 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS:
02.01– DESPESAS ESCRITURADAS NÃO COMPROVADAS - ANO-CALENDÁRIO 1996:

A infração em comento se relaciona a despesas não comprovadas pela autuada.

A impugnante em sua defesa faz menção que durante a ação fiscal apresentou argumentos onde cita a ocorrência de classificação incorreta de documentos em arquivo, de extravio de documentos e comprovantes, de erros de classificação contábil, de lapsos e insuficiências de escrita, etc.

Aduz que tudo não passou de meros equívocos formais, despidos de qualquer propósito de escamotear a realidade ou burlar o Fisco.

Tendo em vista que nessa fase processual não foram acostados elementos hábeis e idôneos que comprovassem as despesas glosadas pela autoridade lançadora, forçoso se manter a autuação formalizada a este título.

02.02 – DESPESAS ESCRITURADAS NÃO COMPROVADAS – ANO-CALENDÁRIO 1997:

Pelas mesmas considerações acima descritas, mantém-se a autuação a este título.

02.03 – DESPESAS ESCRITURADAS NÃO COMPROVADAS DEVIDAMENTE:

A infração em comento se relaciona a despesas não comprovadas com elementos idôneos pela autuada.

O contribuinte foi intimado através de Termo de Intimação Fiscal, datado de 17/11/98, a apresentar documentação comprobatória – Duplicata, Fatura, ou Título equivalente – referente a compra efetuada na firma Pedrovídeo Com. e Imp. Ltda, não logrando fazê-lo.

A simples apresentação de Nota Fiscal de compra a prazo de uma empresa comprovadamente inidônea, não possui o condão de comprovar a efetividade do dispêndio.

Assim, tendo em vista que nessa fase processual não foram acostados elementos hábeis e idôneos que comprovasse a despesa glosada pela autoridade lançadora, forçoso se manter a autuação formalizada a este título.

003- CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS –AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A infração em comento se relaciona a despesas em que não foram devidamente comprovadas a efetiva prestação dos serviços glosados.

Alega a autuada que a imputação fiscal não colhe, porque as despesas estão comprovadas pelo conjunto de documentos anexados (doc. N.º 7, fls. 139/142). Tais documentos identificam tanto o montante dos dispêndios como a sua origem e natureza.

As decisões administrativas ensinam que a simples comprovação de as despesas terem sido assumidas e pagas não é suficiente para sua dedutibilidade. Há que se comprovar sua normalidade, usualidade e, principalmente, a efetiva prestação de um serviço.

.....

Pelo exposto, forçoso concluir pela correção do procedimento fiscal e a manutenção da autuação em análise.

004- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS – DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS À ATIVIDADE DA ENTIDADE:

A questão agora se prende à glosa de despesas consideradas não necessárias à atividade da empresa, relacionadas a gastos com viagens de interesse pessoal de seus administradores ou dirigentes, portanto, adicionadas na apuração do lucro real.

Sobre o assunto, a art. 242 do RIR/94, assim estabelece sobre despesas consideradas operacionais e, portanto, dedutíveis na apuração do lucro real.

.....

Verifica-se que os deslocamentos dos dirigentes e administradores, com a finalidade de tratamento médico, ou a interesse de outra instituição – Associação Acreana de Educação e Cultura, não se constituem despesas necessárias à atividade da entidade autuada.

Diante do exposto e como até a presente data o contribuinte não apresentou os documentos que comprovassem a necessidade dos referidos gastos, mantenho a glosa em questão.

005-BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA:
05.01 – AQUISIÇÃO DE BENS DE NATUREZA PERMANENTE

Relevando os argumentos da impugnação, esclareça-se que a imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da CF/88 requer escrituração completa com atenção aos preceitos comerciais. É o que se depreende do requisito do inciso III do artigo 14 do CTN. Como comprovar, o contribuinte, os requisitos dos incisos I e II do artigo 14 do CTN sem uma escrituração completa?

Suspensa a imunidade por omissão de receitas na escrituração, e possuindo o contribuinte contabilidade completa, com manutenção de livros diário e razão com escrituração regular, procedeu-se à revisão dos resultados anuais, apurados na contabilidade, para efeito de apuração do lucro real, do imposto de renda de pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, glosando-se as despesas relacionadas à aquisição de ativos ou a serviços de benfeitorias em imóveis da entidade.

Correto o procedimento da fiscalização, haja vista que a contabilidade é escriturada diariamente e completa, inclusive com depreciações e correção monetária de balanço, conforme se verifica nos diários (Anexos 02 e 04). Como exemplo, veja-se o balanço patrimonial do ano-calendário de 1994 às fls. 105/114 do Anexo 2.

Examinando-se os bens e os serviços arrolados no auto de infração, constantes da relação fls. 123, verifica-se que todos os bens possuem natureza de ativo imobilizado.

De acordo com o art. 244 do RIR/94, o custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido com despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a 394,13 UFIR diária (R$326,61 a partir de 1º de janeiro de 1996), ou aprazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

As aquisições relativas a aparelho de ar-condicionado, tanque metálico e coletânea de leis não poderiam ter sido lançadas diretamente como despesas. Vê-se, pelo diário, que essas aquisições foram lançadas como despesas. Portanto, não merecem reparos as glosas procedidas no auto de infração.

Pelo exposto, as glosas devem ser mantidas.

05.02 – FRETES

.....

Conforme já relatado, "custo de aquisição" é o valor total desembolsado pela pessoa jurídica no intuito de adquirir o direito de propriedade sobre o objeto de compra, o que inclui **fretes**, seguros, mão-de-obra para instalação, tributos devidos na impostação e gastos com desembaraço aduaneiro, entre outros.

Deste modo, o valor pago a título de **frete** (relacionado às fls. 123/124) deve ser ativado, resultando em aumento do custo de aquisição dos bens adquiridos com relação ao valor originalmente escriturado.

.....

Pelo exposto, as glosas devem ser mantidas.

006 – CONSERVAÇÃO DE BENS DE INSTALAÇÃO

Analisando a documentação acosta pela impugnante no Anexo 1; Doc. 08, fls. 154/216, verifica-se dentre outras as aquisições de 2.600 m3 de seixo e 300 m3 de areia (fls. 155); 5.000 Kg de Ferro e 750Kg de Arame (fls. 157); 4000 sacas de Cimento (fls. 159); 4.308 m2 de Blokret (fls. 162); 605 peças de cabos elétricos diversos (fls. 165); 1.120 Tubos de Esgoto (fls. 167); 1.525 tubos soldável p/ água diversos (fls. 169); 378m3 de Concreto Usinado (fls. 172); além da prestação de serviços de terraplanagem, drenagem, limpeza, etc.

Em virtude das características dos materiais adquiridos e serviços prestados, sua diversidade, volume de compra e freqüência, não há como supor que tenham sido aplicados em simples conservação de imóveis, evidenciando, ao contrário, seu caráter de bens ativáveis.

Observe-se, outrossim, que os serviços prestados ditos de limpeza, trata-se efetivamente, de preparo do terreno para a realização das obras de um estacionamento no imóvel localizado à Travessa 02 de Agosto, onde se seguiram serviços de terraplanagem, drenagem, etc.

Pelo exposto, mantém-se a glosa formalizada.

007- LUCROS NÃO DECLARADOS

Considerando que a contabilidade do contribuinte é completa oferecendo condições à fiscalização para apurar o lucro real, como se pode verificar através das folhas dos livros diário e razão dos anos-calendário de 1994, 1995, 1996 e 1997 (Anexo 02 e 04). A fiscalização procedeu aos ajustes ao lucro líquido contábil de acordo com a legislação fiscal (Artigos 195 e 196 do RIR/94), apurando lucro real anual para os anos-calendário de 1994 a 1997, conforme se verifica pelos demonstrativos no Termo de Constatação e Verificação Fiscal, fls. 128/129.

Desta forma, tendo a fiscalização observado as normas pertinentes à tributação do lucro real, há de se submeter os valores apurados no auto de infração.

Esclareça-se, que a escrituração pelo regime de competência é um princípio da lei comercial devendo ser observado na manutenção da contabilidade, mesmo para aquelas pessoas jurídicas não contribuintes do Imposto de Renda pelo lucro real. Como já esclarecido, a imunidade prevista na

alínea "c" do inciso IV do artigo 150 da CF/88 requer escrituração completa com atenção aos preceitos das leis comerciais, uma vez que a lei exige escrituração capaz de demonstrar a exatidão dos lançamentos e dos resultados (Art. 14 do CTN).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA:

No que diz respeito aos lançamentos reflexos, aplica-se "*mutatis mutants*" o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

A autuada alega que não foi considerado pela fiscalização o parcelamento relativo à COFINS, no período compreendido entre janeiro de 1992 a julho de 1996.

Da análise do auto de infração correspondente à aludida contribuição, fls. 150/155, verifica-se que o lançamento foi decorrente, única e exclusivamente, de omissão de receitas, caracterizada pela não contabilização ou contabilização parcial dos recursos recebidos a título de "crédito educativo", portanto não objeto do citado parcelamento.

Pelo exposto, incorreta a interpretação da impugnante ao pleitear a compensação de valores parcelados e declarados, com os valores omitidos objeto da exigência fiscal em comento."

A empresa foi cientificada da decisão acima transcrita (fls.308 v) no dia 04.06.01 e, inconformada com os fundamentos desta, no dia 03.07.2001, interpôs recurso voluntário (fls. 310/350), onde em linhas gerais reitera, com mais pormenores, o que anteriormente havia consignado nas peças de impugnação e em resposta às intimações que lhe foram apresentadas.

A fim de garantir a instância, apresentou a carta de fiança (fls. 351/368), devidamente lastreada nos documentos que com ela foram acostados aos autos.

É O RELATÓRIO.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

De plano cumpre consignar que as autoridades lançadoras destacaram no "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL" de fls. 118 a 129, que teriam apurado: i) omissão no registro de receitas; ii) apropriação de gastos, não comprovados, a título de despesas operacionais; iii) falta de comprovação de prestação de serviços; iv) despesas não necessárias à atividade da empresa; v) apropriação, como despesas, de valores aplicados na aquisição de bens pertencentes ao Ativo Permanente; e iv) benfeitorias realizadas em bens de terceiros.

Os valores identificados e classificados segundo a natureza da infração, foram submetidos à tributação conforme justificativas constantes da peça básica, das quais se destaca a forma de apuração do resultado imposta pela Fiscalização à recorrente, "*verbis*":

> "O artigo 179 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94), aprovado pelo Decreto no. 1.041, de 11/01/94, define as possíveis bases de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica : lucro real, presumido ou arbitrado.
>
> Fica excluído da discussão o SIMPLES (pagamento unificado e simplificado de impostos e contribuições), por tratar-se de tratamento tributário aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte "optantes" da referida modalidade de recolhimento, o que não é o caso da entidade fiscalizada.
>
> De acordo com o artigo 521 do RIR/94, a modalidade de pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido é OPTATIVA e não obrigatória. Desta forma, para fazer jus a tal forma de tributação, seria necessária a "opção" da pessoa jurídica, formalizada através da primeira ou única quota do imposto recolhido trimestralmente (no caso do lucro presumido apurado no ano-calendário de 1997), ou através da entrega da correspondente Declaração de Rendimentos (no caso do lucro presumido apurado nos anos-calendários de 1994 a 1996).
>
> Até a presente data não foi possível constatar, através da análise dos sistemas internos da Receita Federal, que houve qualquer espécie de recolhimento do imposto, com base no lucro presumido, por parte do contribuinte fiscalizado. Além disso, tendo em vista a entrega das declarações de isenção referentes aos anos-calendários de 1994 a 1997,

> pela referida entidade, concluímos ser improcedente a sua tributação com base em tal modalidade. Descabe, de igual modo, a tributação com base no lucro arbitrado, prevista no art. 539 do RIR/94, haja vista a inocorrência das situações previstas em seus incisos. Vale ainda ressaltar que, apesar de a entidade não ter escriturado o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o referido lucro é perfeitamente aferível através da análise da escrituração comercial da mesma, fato que, afasta a hipótese de arbitramento.
>
> Em termos de escrituração comercial, a entidade apresentou os Livros Razão e os Livros Diário referentes aos anos-calendários de 1994 a 1997. Todos os Diários foram devidamente autenticados em Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas.
>
> .....
>
> Uma vez que a entidade elabora o balanço patrimonial em base ANUAL, efetuando os lançamentos de depreciação e correção monetária na mesma base, utilizamos como forma de tributação, neste caso, o LUCRO REAL ANUAL, demonstrado em cada período-base de incidência do imposto nas tabelas A a D em nexo. A elaboração destas tabelas teve como ponto de partida as Demonstrações de Resultado de Exercício elaboradas nos livros Diário. Foram necessários ajustes nos anos-calendários 1994 e 1995 referentes à não contabilização da Correção Monetária do Patrimônio Líquido, visto que só foram efetuadas as contabilizações da Correção Monetária do Ativo Permanente."

Analisado o conteúdo de cada uma das tabelas em anexo ao mencionado "TERMO DE CONSTATAÇÃO E VERIFICAÇÃO FISCAL", temos a ressaltar:

i) tabela "A", de fls. 108, o superávit indicado pela recorrente restou admitido como se de lucro líquido declarado se tratasse; a título de ajustes foi admitida a redução da parcela que corresponderia à correção monetária do patrimônio líquido encontrada em razão dos cálculos elaborados e encontrados às fls. 128 e 129;

ii) tabela "B", fls. 109, também aqui o excedente das receitas sobre as despesas foi admitido como sendo o lucro líquido declarado; foram adicionadas parcelas que a empresa apropriou como despesas, quando deveriam integrar o patrimônio, em razão da sua natureza; admitida a dedução, a título de ajuste, da correção monetária do patrimônio líquido, sem adições ou exclusões;

iii) tabele "C",fls. 110, novamente o excedente das receitas sobre as despesas foi tomado como se de lucro líquido se tratasse, ao qual foram adicionadas as quantias apuradas: imobilizações apropriadas como despesas, despesas glosadas por não comprovadas e receitas omitidas;

iv) tabela "D", fls. 111, em tudo semelhante ao descrito no item anterior, contando, ainda, com a adição da parcela correspondente às despesas não necessárias.

Às fls. 256 a 306 temos a alentada decisão de primeiro grau, da qual fazem parte: i) extenso relato (fls. 258 a 294); ii) análise das questões preliminares levantadas pelo sujeito passivo; e iii) enfrentamento das matérias submetidas à tributação. Relativamente ao regime de tributação adotado pela Fiscalização, no item identificado pelo título "LUCROS NÃO DECLARADOS" (fls. 305), a autoridade julgadora monocrática consigna:

> "Considerando que a contabilidade do contribuinte é completa oferecendo condições à fiscalização para apurar o lucro real, como se pode verificar através das folhas dos livros diário e razão dos anos-calendário de 1994, 1995, 1996 e 1997 (Anexos 02 a 04). A fiscalização procedeu aos ajustes necessários ao lucro líquido contábil de acordo com a legislação fiscal (Artigos 195 e 196 do RIR/94), apurando lucro real anual para os anos calendário de 1994 a 1997, conforme se verifica pelos demonstrativos no Termo de Constatação e Verificação Fiscal, fls. 128/129.
>
> Desta forma, tendo a fiscalização observado as normas pertinentes à tributação do lucro real e não tendo o contribuinte apresentado, na impugnação, a apuração do lucro real, há de se manter os valores apurados o auto de infração.
>
> Esclareça-se que a escrituração pelo regime de competência é um princípio da lei comercial devendo ser observado na manutenção da contabilidade, mesmo para aquelas pessoas jurídicas não contribuintes do Imposto de Renda pelo lucro real. Como já esclarecido, a imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da CF/88 requer escrituração completa com atenção aos preceitos das leis comerciais, uma vez que a lei exige escrituração capaz de demonstrar a exatidão dos lançamentos e dos resultados (Art. 14 do CTN)."

Como fácil é concluir, a autoridade julgadora de primeiro grau não só ratificou o entendimento manifestado pela Fiscalização, no sentido de que os registros contábeis mantidos pela recorrente satisfaziam todas as condições impostas pela legislação de regência, como deu interpretação extensiva ao conteúdo do inciso III do artigo 14 do CTN, que obriga às empresas contempladas com a imunidade tributária a observarem o requisito consistente na manutenção de escrituração de receitas e despesas, em livros que possam assegurar a plena exatidão dos fatos concretamente acontecidos. Em nenhum momento a lei exige ou menciona a obrigação da manutenção de escrituração completa, abrangendo todos os fatos jurídicos aos quais a pessoa jurídica esteja vinculada.

Com razão a recorrente quando sustenta (fls. 331/332):

> "... nestes autos de infração, os tributos hipoteticamente devidos (...) foram calculados segundo uma concepção "*muito a propósito*" do regime do "*lucro real*", já que distorcida por passar ao largo dos ajustes, deduções e demais procedimentos e conceitos, necessários ao correto dimensionamento de suas bases de cálculo.
>
> Em conseqüência, não foram efetuadas as correções monetárias das contas do ativo permanente e patrimônio líquido (correções monetárias das demonstrações financeiras) incluindo itens que deveriam constar das rubricas contábeis, efetuando-se as depreciações e amortizações conforme já indicado no processo. Não há, por outro lado, qualquer referência à existência do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) cuja manutenção a Recorrente não estava obrigada.
>
> Ora se a Recorrente era, até 1998, instituição sem fins lucrativos, pelo que os seus eventuais superávits haveriam de ser meramente acrescidos ao patrimônio social, não nenhum sentido que venha, "*a posteriori*", e sem estar obrigada a tal, vir a ser tributada pelo sistema do Lucro Real, sistema este que não guarda nenhuma afinidade com a sua realidade contábil e fiscal. Não havia qualquer norma legal obrigando a Recorrente, à época dos fatos, observar este sistema, pelo que mostra-se irremediavelmente contaminado de ilegalidade o lançamento que, retroativamente, venha a adota-lo."

A autuação levada a efeito, conforme já registrado, tomou por base de cálculo o Lucro Real, não obstante a Recorrente estar desobrigada de proceder à correção monetária das demonstrações financeiras, bem assim de outros procedimentos contábeis e fiscais típicos desse tipo de tributação.

A partir da edição da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a qual, em seu artigo 32, introduziu regras específicas a propósito da "Suspensão da Imunidade", tais como: a indicação das autoridades competentes para formalizar e julgar o ato suspensivo; o termo inicial da suspensão; a autorização para o Fisco exigir o tributo mediante lavratura do correspondente Auto de infração, dentre outros procedimentos estabelecidos, muitos foram os processos que transitaram por este Conselho, cuidando de litígios semelhantes ao travado nos presentes autos, especialmente de interesse de Instituições de Educação, tal como aqui ocorre.

E, na maior parte dos casos julgados neste Órgão, tem se verificado que o Fisco vem elegendo, preferencialmente, como base de cálculo do

tributo lançado, o Lucro Real, sem levar em conta que o regime de tributação a que deve se submeter o Contribuinte não se submete a livre escolha, nem do Contribuinte, nem da Fiscalização, eis que cada um dos regimes possui regras e condições próprias para sua aplicação, sob pena de insubsistência do lançamento, caso este seja procedido de ofício. Se a escolha equivocada for feita pelo contribuinte, obviamente, o mesmo se sujeita à sua revisão pela autoridade fiscal e, em conseqüência, ao lançamento de ofício.

Como se sabe, são 3 (três) os Regimes de Tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, sendo que cada um deles tem seu tratamento em dispositivos legais próprios, consolidados no Regulamento do Imposto de Renda, nos quais são definidos o método de apuração e as condições para sua utilização, dentre outros procedimentos.

A Fiscalização, por seu turno, ao proceder ao lançamento de ofício, pode fazê-lo com base no Lucro Real, quando a escrituração do Contribuinte assim o permite, ou com base no Lucro Arbitrado, nos casos em que a escrita do contribuinte é falha e apresenta vícios que a torna imprestável, dentre outras hipóteses. O Lucro Presumido é faculdade exclusiva do contribuinte.

A propósito do tema, considero oportuno e enriquecedor transcrever trechos do Acórdão n.º 105-5.361, de 27 de fevereiro de 1991, para acrescer às razões do presente voto, *in verbis:*

> "Nos termos do artigo 399 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980, deve a autoridade tributária arbitrar o lucro tributável da pessoa jurídica, sempre que:
>
> a) estando sujeita à tributação pelo lucro real não mantiver escrituração contábil que atenda aos requisitos das leis comerciais e fiscais;
>
> b) deixar de elaborar as demonstrações financeiras;
>
> c) recusar-se a exibir os livros ou documentos da escrita contábil;
>
> d) a escrituração contiver vícios, erros ou deficiências que a torne imprestável para determinar o lucro real.

De ressaltar que ocorrida qualquer hipótese dentre as elencadas, desde que apurado o fato e devidamente consignado pela autoridade fiscalizadora, é seu dever, sua obrigação, tributar com base no lucro arbitrado.

As duas primeira hipóteses acima descritas dispensam maiores considerações pois, como evidenciado, tratam da falta de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. A terceira também não traz consigo qualquer dificuldade na apuração e prova do fato ocorrido, pois a recusa por parte da pessoa jurídica em exibir, à autoridade competente, os livros e documentos que tenha dado causa aos registros contábeis neles contidos, fica evidente pelo próprio comportamento da pessoa jurídica fiscalizada, devidamente registrado pela Fiscalização.

A existência de vícios, erros ou deficiências na escrituração mantida pela pessoa jurídica, de molde a torná-la imprestável para apurar o lucro real, na verdade, é uma das hipóteses que tem causado maiores controvérsias em razão do elevado grau de subjetividade que comporta sua análise e interpretação.

JOSÉ NÁUFFEL, em seu "NOVO DICIONÁRIO JURÍDICO BRASILEIRO", José Konfino, 4ª Ed., 1965, define:

> "VÍCIO - (Dir. Civ.) É todo defeito capaz de inquinar o ato jurídico, afetando-lhe a validade. Ex.: a coação, o dolo, a simulação, etc."
>
> "ERRO - 1 - Erro é juízo incorreto acerca de uma coisa, de um fato ou de uma pessoa, derivado de ignorância ou do imperfeito conhecimento da realidade das circunstâncias concretas ou dos princípios jurídicos aplicáveis". (Cunha Gonçalves).

Do "NOVO DICIONÁRIO DA LÍNGUA PORTUGUESA", de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, 2ª ed., Nova Fronteira, 1986, pág. 528, temos que:

> "DEFICIÊNCIA (Do lat. deficientia) S. f. 1 - falta; falha; carência; imperfeição; defeito."

Em geral a escrituração contábil mantida pelas pessoas jurídicas não apresentam erros, pois são elaboradas por profissionais que possuem um mínimo de qualificação técnica. Já os vícios e as deficiências são mais freqüentes, e muitas provocadas de forma intencional, visando mascarar ou alterar a realidade dos fatos ou os resultados apurados.

Determina o artigo 32 da lei n.º 5.844, de 1943, que a tributação da pessoas jurídicas se dará tendo por base o lucro real que será determinado a partir das demonstrações financeiras. Vale dizer, se não forem elaboradas as demonstrações financeiras estará afastada, de plano, a possibilidade de a pessoa jurídica ser tributada com base no lucro real.

Além do dever de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 7º), a escrituração deve abranger todas as operações realizadas pelos contribuintes, inclusive os resultados apurados (Lei n.º 2.354/54, art. 2º).

Todos os atos ou operações que derivam do exercício normal da atividade ou objeto social da pessoa jurídica, que modifiquem ou possam modificar a sua situação patrimonial, devem, obrigatoriamente, ser lançados no livro Diário.

Quando ocorre de a pessoa jurídica registrar indevidamente atos ou operações que não pode comprovar, por inexistentes, ou omitir registros contábeis de outros que ocorreram concretamente, o parâmetro mais adequado e aceito para avaliar a extensão dos vícios e das deficiências contidas na escrita contábil é a possibilidade que tem a Fiscalização, uma vez apurados tais fatos, de quantificar e mensurar as influências no patrimônio da empresa e, principalmente, a repercussão provocada no lucro tributável.

.....*omissis*.....

É certo que segundo mansa e pacífica jurisprudência deste Colegiado a desclassificação da escrita com o conseqüente arbitramento do lucro não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado com base na escrituração, e que é a última das alternativas de apuração do imposto devido que o fisco deve adotar, eis que constitui mera forma de apuração do resultado passível de tributação, sem qualquer conotação de penalidade ou castigo, ou mesmo de instrumento de defesa do sujeito para reduzir o imposto devido.

Contudo, é de igual modo incontroverso que a jurisprudência dominante neste Colegiado é no sentido de que registros contábeis feitos de forma global e incompleta, em lançamentos por partida mensal, sem apoio em assentamentos pormenorizados em livros auxiliares devidamente autenticados, contrariam, na determinação do lucro real, as disposições das leis comerciais e fiscais e acarretam desprezo à escrituração com o inevitável arbitramento do lucro para os efeitos tributários.

.....*omissis*.....

De outro lado, a própria fiscalização constatou que a recorrente não procedeu à correção monetária do balanço, que reputo como um dos procedimentos que, por si só, abala a confiabilidade do resultado apurado e declarado.

Acresça-se a isso os diversos erros e falhas apontados pela recorrente nos lançamentos contábeis levados a efeito em seu livro Diário, os quais, por sua natureza acarretam sérias distorções no lucro passível de tributação.

À vista disso, forçoso é concluir que a recorrente não mantinha escrituração contábil que atendesse aos requisitos exigidos pela legislação comercial e fiscal, além da mesma apresentar uma série de erros e deficiências que a tornam imprestável.

Como já ressaltado, o arbitramento de lucros pela autoridade fiscal é uma salvaguarda do crédito tributário posto à serviço da Fazenda Pública, e como tal deve ser utilizado para apurar, o mais aproximadamente possível do real, a base de cálculo do tributo devido, sempre que não for possível chegar-se ao lucro real.

E é isto que se verifica no presente caso, pois, como ressaltado, a empresa apresentou sua declaração com base no lucro real, sem todavia satisfazer as exigências legais para ser tributada dessa forma."

Em se tratando de Entidades Imunes ou Isentas, a situação é ainda mais complexa, eis que possuindo atividade e objeto que não visa a obtenção de lucros, a própria lei as desobriga de uma série de procedimentos contábeis, com repercussão na área fiscal, como é o caso da correção monetária do balanço das demonstrações financeiras. Em verdade, as obrigações tributárias dessas Instituições, até a edição da Instrução Normativa SRF n.º 113, de 1998, restringia-se à escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (art. 147, inciso III, do RIR/94).

Assim, em princípio, é bastante improvável cogitar-se da tributação (lançamento *ex officio)* dessas entidades com base no Lucro Real, salvo se os Autuantes, num esforço imensurável, procedam toda a contabilidade da entidade de acordo com as normas comerciais e fiscais, especialmente, no que pertine à elaboração das Demonstrações Financeiras, levando em conta o Balanço de Abertura e a Correção Monetária das Contas Patrimoniais.

No presente caso as autoridades lançadoras registram, expressamente, que os registros contábeis mantidos pela recorrente oferecia condições para que fosse apurado o lucro real, todavia, ao proceder aos ajustes necessários para determinação do lucro líquido, não seguiram à risca as orientações da Administração Tributária, emanadas no Parecer Normativo CST n.º 33, de 1978, específico para autuações desse tipo, deixando de proceder, de forma completa, à correção monetária do balanço. Na verdade, a Fiscalização considerou como lucro líquido do exercício, simplesmente, o superávit verificado na escrituração contábil da contribuinte, acrescido das omissões de receitas e das despesas indedutíveis, o que, convenhamos, foge completamente às regras legais de apuração do Lucro Real, até porque o superávit, além de não corresponder a qualquer tipo de lucro, não pode ser confundido com o Lucro Líquido do Exercício, cuja apuração respeita rigorosos preceitos da Lei das Sociedades Anônimas (n.º 6.404, de 1976), encampados na Legislação Fiscal, através do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977.

E mais, nos dois primeiros exercícios, embora afirmem que teriam realizado a correção monetária do balanço, admitem que a mesma foi feita tão somente do patrimônio líquido, com base nos saldos escriturados e mantidos na conta Lucros Acumulados, em dezembro de 1994 e 1995, saldos estes totalmente irreais, posto que em relação àqueles anos não

foram efetuados os cálculos da correção monetária do balanço, de forma completa, muito menos o Balanço de Abertura. Acresça-se a todas essas falhas o fato da Entidade não possuir o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Este Conselho, em casos semelhantes, vem reformando a decisão singular, por entender insustentável a tributação com base no Lucro Real, quando o mesmo não é apurado de acordo com a legislação de regência, consoante nos dão conta os Acórdãos a seguir indicados, assim ementados:

> "**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 n.º 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." (Ac. 1º CC 103-19.567, de 20/08/1998)
>
> "**IRPJ – IMUNIDADE – ENTIDADES DE EDUCAÇÃO** – Não atendidos os requisitos prescritos no art. 14 da Lei n.º 5.172/1966, legítima a suspensão pela autoridade competente da aplicação da imunidade (art. 150, VI, "c", da CF).
>
> **LUCRO REAL – TRIBUTAÇÃO** – Incabível a tributação com base no lucro real, quando não observadas as regras de tributação que o norteiam." (Ac. 1º CC 108-05.510, de 09/12/1998)
>
> "**IRPJ – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO – .....*omissis*.....** Distinção entre imunidade e isenção. Retroatividade dos efeitos no cancelamento da isenção e irretroatividade nos casos de suspensão de imunidade, visto nesta inexistir obrigação tributária suspensa; seu termo ser incompatível com o efeito retroativo, e; da sua retroatividade somente haver cogitado a Lei n.º 9.430/96.
>
> **IRPJ – LUCRO REAL.** Como base de cálculo deve ser apurado em estrita obediência ao disposto no art. 6º e seus parágrafos do Decreto-lei n.º 1.598/77 e suas alterações, não havendo como equiparar os superavits apurados na escrituração das entidades imunes, que entre outros fatores não apuram o resultado da correção monetária dos elementos patrimoniais com o lucro líquido que lhe serve de ponto de partida, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses superavits compatíveis com a base de cálculo em lei prevista. Recurso conhecido e provido." (Acs. 1º CC 101-92.178, de 15/07/1998, 101-92.256, de 19/08/1998 e 101-92.265, de 20/08/1998)

Os Acórdãos nºs 101-92.178, 101-92.256 e 101-92.265, todos de 1998, são de minha lavra, e, portanto refletem o meu entendimento acerca da matéria, razão pela qual transcrevo parte dos fundamentos consignados naqueles arestos, para respaldar a presente decisão:

"Com efeito, em primeiro lugar, mister se faz assinalar não haver como confundir-se a imunidade com a concessão de isenção. A primeira tem a sua sede na Constituição Federal, é disciplinada nos arts. 9º e 14, § 1º, do CTN e está apenas sujeita à suspensão; a Segunda tem origem em norma de menor hierarquia, sendo tratada nos arts. 176 a 179, do mesmo diploma complementar.

Enquanto na isenção, se materializa o "nascimento da obrigação tributária sujeita à condição suspensiva" (PN-CST-09/84), na imunidade, inexiste a obrigação tributária, enquanto não declarada a suspensão.

A atribuição de eficácia retroativa à suspensão é incompatível com o significado gramatical do termo que subentende efeito *ex nunc*. Quer dizer a suspensão da imunidade não atinge situações passadas.
Ad argumentandum, inexistindo até a vigência do disposto no art. 32, § 5º, da Lei n.º 9.430, de 27.12.96, norma que autorizasse a retroatividade dos efeitos da declaração de suspensão, ilegítima será qualquer interpretação em sentido contrário, antes da vigência desse dispositivo.

A improcedência da presente exigência também decorre da base de cálculo adotado no lançamento.

Com efeito, embora a Rcte. possua contabilidade regular para atender ao determinado às entidades imunes, contabilizando todas as receitas e despesas, bem como tendo registrado todos os bens e direitos (Ativo) e obrigações e respectivos superavits (Passivo), como reconheceu a autoridade julgadora monocrática, sua escrituração não apurava quer o lucro líquido, quer o lucro real, sujeito à tributação.

Não há como equiparar apuração dos superavits ao lucro líquido, nem ao lucro real.

Com efeito, nos termos do disposto no art. 6º, § 1º, do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.77:

> 'O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.'

Portanto, a simples desobrigação de a Recte. não apurar os efeitos da correção monetária sobre os bens patrimoniais e falta do ajuste por parte da Fiscalização desse resultado: já torna irreal o elemento principal da ba-

> se de cálculo do lucro real, dado que nos termos do art. 6º, *caput*, do referido DL n.º 1.598/77:
>
> > 'Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária'.
>
> Deste modo, se um dos elementos financeiros do tributo não foi adequadamente apurado, prejudicado está o lançamento assim efetuado.
>
> Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso, cancelando, em conseqüência, o crédito exigido."

No presente caso, de igual modo ao que ocorreu naqueles autos, a base de cálculo do tributo lançado de ofício (lucro real), não foi apurada adequadamente, razão porque, também aqui, não merece prosperar a exigência.

Quanto aos lançamentos procedidos via reflexo (IRFONTE, Contribuição Social sobre o Lucro e Contribuição para a COFINS), os mesmos foram determinados, tal qual como ocorrido na área do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), tendo como pressuposto que a escrituração mantida pela Recorrente estava em conformidade com as normas preconizadas pela legislação tributária para a apuração do Lucro Real.

Tendo em vista que a exigência principal (IRPJ) foi afastada por inaplicável as regras relativas à tributação com base no lucro real, o mesmo entendimento deve ser aplicável a estas exigências, posto que foram determinadas também mediante utilização daquele regime de tributação, além da estrita relação de causa e efeito existente entre tais exigências e aquela denominada principal, procedida na área do IRPJ.

Por todo o exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Brasília, DF, 29 de janeiro de 2003.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL