MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 10380.004379/2003-12
Recurso nº : 141906
Matéria : IRPJ E OUTROS – EX.: 1999
Recorrente : INSTITUTO EDUCACIONAL SANTA MARIA LTDA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 18 DE MAIO DE 2005
Acórdão nº : 107-08.076

NORMAS PROCESSUAIS – PROVA – PERÍCIA – INDEFERIMENTO – NULIDADE – IMPROCEDÊNCIA – Tendo a Turma Julgadora, nos termos do r. acórdão, fundamentado o indeferimento da perícia solicitada por entendê-la desnecessária, e mais, respondendo todos os quesitos formulados pela recorrente com base na própria documentação acostada aos autos do processo, não tem cabimento a alegação de cerceamento do direito de defesa de molde a macular a decisão proferida pelo Colegiado.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – DESVIO DE RECURSOS – OFENSA AO ART. 14, I, DO CTN – SUSPENSÃO – CABIMENTO – Provado nos autos do processo que a entidade desviara recursos a favor de seus instituidores e a terceiros não identificados, cabível a suspensão de sua imunidade.

IRPJ – LUCROS AUFERIDOS – TRIBUTAÇÃO – Afastada a imunidade a entidade em face da ofensa ao art. 14, I, do CTN, correto o lançamento do imposto de renda sobre o lucro por ela auferido.

CSL – DECORRENCIA – TRIBUTAÇÃO – Pela intima relação de causa e efeito, ao lançamento de CSL deve-se estender o mesmo julgamento realizado em face do IRPJ.

IRF – ART. 61 DA LEI 8.981/95 – RECURSOS ENTREGUES A SEUS INSTITUIDORES – IMPROCEDÊNCIA – Provado nos autos do processo que parte de recursos da instituição fora entregue a seus instituidores - circunstância que motivou a suspensão de sua imunidade -, beneficiários identificados, portanto, bem como que em razão disso a entidade teve seus resultados submetidos à tributação, segue-se daí que a causa emergente de referida distribuição passa a ser a de distribuição de lucros, pelo que, sobre estes, não é cabível a cobrança de imposto de renda de fonte de que trata do art. 61 da Lei 8.981/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSTITUTO EDUCACIONAL SANTA MARIA LTDA.

Processo nº : 10380.004379/2003-12
Acórdão nº : 107-08.076

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, quanto a exigência de IRPJ e, quanto a exigência de IRF, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir as parcelas de distribuição de lucros, nos termos do voto do relator e, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, quanto a exigência de CSL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE

NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10380.004379/2003-12
Acórdão nº : 107-08.076

Recurso nº : 141906
Recorrente : INSTITUTO EDUCACIONAL SANTA MARIA LTDA

RELATÓRIO

O contribuinte, em razão da fiscalização que sofrera, conforme apurado no processo administrativo nº 10380.002084/2003-01, em face do Ato Declaratório Executivo DRF - Fortaleza nº 05, de 30 de abril de 2003 (fls. 103), teve contra si suspensa a imunidade de tributos federais prevista na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

Em decorrência do ato de suspensão da imunidade, relata o Colegiado da DRJ/Fortaleza, em relatório preciso e conciso que tomo a liberdade de partes dele transcrever, que foram lavrados os seguintes autos de infração, que compõem o processo nº 10380.004379/2003-12:

1. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ**, fls. 12/22, no valor total de R$ 1.945.312,29, incluindo encargos legais.

Reflexos

2. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**, fls. 23/37, no valor total de R$ 821.072,04, incluindo encargos legais.

3. **Imposto de Renda Retido na Fonte,** fls. 38/69, no valor total de R$ 8.180.158,75, incluindo encargos legais.

Inconformado com o Ato Declaratório Executivo DRF/FOR nº 05/2003(fls. 103) e com os autos de infração, dos quais tomou ciência em 13/05/2003, apresentou o contribuinte impugnações em 04/06/2003, alegando:

Quanto ao Pedido de Suspensão de Imunidade

(i) que exerce regularmente a atividade de prestação de serviços educacionais, realizada sem fins lucrativos, nos termos do art. 14 do CTN. Por isso, tem indiscutivelmente o direito ao gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra "c" da CF/88;

(ii) que há de se destacar que o art. 14 do CTN não proíbe o pagamento de haveres ao sócio que se retira da entidade imune. Realmente, a proibição contida no referido dispositivo com a redação vigente no período fiscalizado diz respeito a não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado. O falecimento ou retirada de sócio é situação excepcional e o pagamento de haveres não implica necessariamente distribuição de lucros ou participação no resultado. Pode, inclusive, ser a simples restituição daqueles haveres com os quais o sócio ingressou na instituição, ou mesmo de haveres em montante menor, no caso de ocorrência de prejuízos;

(iii) que mesmo que assim não fosse, mesmo que nenhum pagamento de haveres fosse legalmente permitido, o que elidiria a imunidade seria o fato, o pagamento dos haveres, e não a simples previsão contratual desse fato. E no caso o fato não ocorreu. A discutida cláusula contratual não incidiu, porque não ocorreu o seu suporte fático. Não ocorreu a saída de sócio. Não ocorreu restituição de haveres. Não ocorreu distribuição de parcela do patrimônio, seja a que título for. Logo, não se deu nenhuma violação do requisito legal da imunidade tributária:

(iv) que é improcedente a afirmação de que o Instituto requerente, no ano de 1998, não teria o status jurídico de entidade mantenedora do Colégio Christus;

(v) que, na verdade, no ano de 1998, toda a receita do Instituto requerente decorreu dos valores pagos pelos alunos do Colégio Christus, que cursaram regularmente aquele ano letivo e tiveram esse tempo de formação escolar reconhecido pelo Conselho Estadual de Educação. O Instituto requerente exerceu a atividade de

mantenedor do Colégio Christus durante o ano de 1998, fato que o Conselho de Educação não negou;

(vi) que, para caracterizar-se como instituição de educação imune basta o atendimento do que é exigido pelo art. 14 do CTN, e isto o Instituto requerente o fez, na condição de entidade mantenedora do Colégio Christus. Os requisitos de lei aos quais se refere a Constituição dizem respeito apenas à caracterização da finalidade não lucrativa, postos no art. 14 do CTN, os quais restaram atendidos pelo Requerente.

(vii) que a fiscalização também se equivocou ao considerar simples movimentações financeiras banco/caixa como distribuição disfarçada de patrimônio do Requerente.

(viii) que toda a argumentação do fiscal parte da recusa em considerar como integrando o patrimônio do Instituto requerente a quantia relativa a diversos cheques, cujos valores foram contabilizados como ingressos na sua conta CAIXA. Para tanto os agentes fiscais alegam que tais cheques teriam tido outra destinação, ora depositados em contas bancárias de terceiros não identificados, ora depositados em contas bancárias de pessoas jurídicas ligadas ao Requerente.

(ix) que, na verdade, os recursos provenientes de todos os cheques referidos no "Termo Fiscal de Notificação" continuaram no patrimônio do Requerente até que fossem destinados ao custeio de suas atividades, conforme indicado em sua escrita contábil.

(x) que o transporte de dinheiro em espécie é de tamanho risco que nem se faz necessário justificar providências para evitá-lo. Por razões de segurança, o Instituto aproveitou aquelas quantias em dinheiro que pertenciam às empresas referidas no relatório fiscal, utilizando-as em seu caixa, e, concomitantemente, sacou aqueles mesmos cheques e autorizou o depósito das quantias correspondentes na conta corrente de cada uma das referidas empresas, na medida do exato valor recebido diretamente do caixa destas. Comportamento absolutamente lícito, sendo

certo que os lançamentos contábeis assim realizados correspondem à exata realidade dos fatos.

(xi) que, tanto é assim, que os agentes fiscais constataram que a contabilidade do grupo CHRISTUS se utiliza uma ORIGEM APARENTE (a própria conta Caixa contábil dos beneficiários dos depósitos), impedindo, numa primeira vista, o conhecimento da chamada ORIGEM REAL (os cheques emitidos pelo INSTITUTO EDUCACIONAL SANTA MARIA).

(xii) que, como se nota, os próprios agentes fiscais identificaram a disponibilidade financeira no CAIXA das outras pessoas jurídicas, o que justifica plenamente a origem dos recursos e a viabilidade da operação de troca dos cheques por valores em dinheiro. Tudo isto, repita-se, objeto de registros contábeis regulares, claros e oportunamente efetuados.

(xiii) que, para manter a absurda tese de que o Instituto requerente teria distribuído lucros, os agentes fiscais negaram a existência dos recursos das outras pessoas jurídicas cuja disponibilidade eles mesmos já haviam constatado. Para tanto, afirmaram apenas que o saldo de caixa das pessoas jurídicas que entregaram os valores em dinheiro para o Requerente não corresponde à realidade dos fatos. Isso não se pode admitir. Uma simples e leviana opinião de um agente fiscal, sem respaldo em qualquer meio de prova, não pode prevalecer diante dos regulares registros contábeis de fatos efetivamente ocorridos há vários anos.

(xiv) que, na verdade, a disponibilidade financeira na conta CAIXA das pessoas jurídicas com as quais o Requerente trocou seus cheques decorreu da regular atividade operacional de cada uma, gerando receita que foi submetida à tributação e cuja origem está perfeitamente identificada, na contabilidade. Esses fatos foram simplesmente desconsiderados pelos fiscais, o que invalida de todo a conclusão posta no "Termo Fiscal de Notificação" aqui respondido.

(xv) que, verdadeiramente, importa é saber que o Instituto Requerente não distribuiu qualquer parcela de seu patrimônio, nem de suas rendas; aplica integralmente, no país, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, e mantém a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades necessárias e suficientes para assegurar sua exatidão.

(xvi) que, por fim, é relevante ressaltar que a suspensão da imunidade não constitui pena, não se podendo a ela aplicar o regime jurídico desta. Uma vez preenchidos os requisitos legais, e estes estão plenamente preenchidos, subsiste o direito à imunidade.

(xvii) que, de qualquer modo, para comprovar que não realizou nenhuma distribuição de patrimônio nem de resultados, e demonstrar que os fatos apontados pelo Agente Fiscal não consubstanciam tal distribuição, o Instituto defendente pede a realização de perícia contábil, através da qual certamente restará esclarecido o acerto do seu procedimento.

Quanto ao Ato Declaratório que Determinou a Suspensão da Imunidade

(i) que o ato Declaratório Executivo DRF/FOR nº 05, de 30 de abril de 2003, com brutal cerceamento do direito de defesa do Instituto impugnante, suspendeu o seu direito à imunidade de tributos federais, já que contém vícios de natureza formal e material, que implicam na sua absoluta nulidade;

(ii) que, notificado para defender-se, nos termos do art. 32 e seus parágrafos 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o Instituto ora impugnante apresentou suas alegações e requereu a produção de prova pericial, que considera indispensável no caso, para com ela demonstrar a inocorrência de distribuição de patrimônio (fls. 769 a 774).

(iii) que o pedido de perícia foi indeferido, por entender a ilustre Delegada ser dita prova desnecessária e que o rito processual do artigo 32 da Lei nº 9.430/96 não contempla a hipótese da dilação probatória consistente na prova pericial, como se vê escrito na parte final do despacho que fundamentou o ato declaratório aqui atacado;

(iv) que, naquele mesmo "despacho", a Delegada entendeu que a troca de cheques procedida pelo Impugnante caracterizaria um empréstimo que não teria sido comprovado por documentos. No referido "despacho" está dito claramente que: "Alegando o IESM fatos jurídicos referentes a "empréstimos" portanto, formalizáveis e provados "por documento" lhe incumbiria o ônus da prova, como previsto no inciso II do pré-citado artigo 333 do CPC, visto ter a natureza de prova impeditiva dos efeitos pretendidos pelo Fisco. E tratando-se de prova documental, teria de apresentá-la, já na sua contestação (impugnação) ao Termo de Notificação do Fisco (Código de Processo Civil, artigo 396). Assim também, é a prescrição normativa do artigo 16, § 4º, do Decreto no 70.235/72, que determina o momento da apresentação da prova documental na respectiva impugnação";

(v) que, embora estabelecida a controvérsia quanto aos fatos e lançamentos contábeis, porque o Fisco não encontrara vestígios do registro contábil de tais operações a Delegada da Receita Federal negou o pedido de realização da perícia contábil por entender que: "... confirmar se há ou não, registro contábil na escrituração do Instituto impugnante, assim como na contabilidade dos ("supostos mutuantes".) de empréstimos justificadores das transferências de renda realizadas pela entidade que se pretendia imune, os quais pudessem produzir efeito impeditivo da pretensão do Fisco de considerá-los como infrações ao artigo 14 do CTN, não constitui matéria alcançada pela necessidade de prova pericial, visto não exigir ciência especial para demonstrá-los e, principalmente, por ser suprível bastante pela prova documental da celebração de contratos de empréstimos e de suas realizações efetivas";

(vi) que é evidente, portanto, a necessidade e a pertinência da produção da prova requerida, especialmente porque, repita-se, alegam os fiscais não haverem encontrado vestígio de registro contábil de tais operações. É indiscutível, pois, o prejuízo sofrido pelo Instituto impugnante em seu direito líquido e certo de defender-se contra a edição do ato impugnado;

(vii) que, assim, resta indiscutível a nulidade por vício formal do Ato Declaratório Executivo DRF/FOR nº 05, de 30 de abril de 2003, posto que caracterizado o cerceamento ao direito de defesa do Instituto impugnante;

(viii) que, relativamente à imunidade do Instituto, a decisão da Delegacia da Receita Federal adota como fundamento as mesmas razões apontadas pelo fiscal autuante. Por isso, insiste o Instituto impugnante que o art. 14 do CTN não proíbe o pagamento de haveres ao sócio que se retira da entidade imune. Realmente, a proibição contida no referido dispositivo com a redação vigente no período fiscalizado diz respeito à não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado. O falecimento ou retirada de sócio é situação excepcional e o pagamento de haveres não implica necessariamente distribuição de lucros ou participação no resultado. Pode, inclusive, ser a simples restituição daqueles haveres com os quais o sócio ingressou na instituição, ou mesmo de haveres em montante menor, no caso de ocorrência de prejuízos;

(ix) que, de todo modo, mesmo que nenhum pagamento de haveres fosse legalmente permitido, o que elidiria a imunidade seria o fato, o pagamento dos haveres, e não a simples previsão contratual desse fato. E no caso o fato não ocorreu. A discutida cláusula contratual não incidiu, porque não ocorreu o seu suporte fático. Não ocorreu à saída de sócio. Não ocorreu restituição de haveres. Não ocorreu distribuição de parcela do patrimônio, seja a que título for. Logo não se deu nenhuma violação do requisito legal da imunidade tributária;

(x) que, de toda forma, tão logo evidenciado o obtuso entendimento do fisco, cuidou o Impugnante de adequar os termos em que a cláusula primeira do terceiro aditivo ao seu contrato social estava redigida e suprimiu a anterior ressalva da destinação do seu patrimônio adquirido até 1998, conforme se pode verificar pela cópia do quinto aditivo ao seu contrato social (**docs. 01 a 03**);

(xi) que, quanto à natureza da Instituição é fato incontroverso que no ano de 1998 toda a receita do Instituto requerente decorreu dos valores pagos pelos alunos do Colégio Christus, que cursaram regularmente aquele ano letivo e tiveram esse tempo de formação escolar reconhecido pelo Conselho Estadual de Educação;

(xii) que o Instituto requerente exerceu a atividade de mantenedor do Colégio Christus durante o ano de 1998, fato que nem o Conselho de Educação nem os agentes do fisco negaram;

(xiii) que, para caracterizar-se como instituição de educação imune basta prestar o serviço de ensino e atender o que é exigido pelo art. 14 do CTN, e isto o Instituto requerente o fez, na condição de entidade mantenedora do Colégio Christus;

(xiv) que a Delegada da Receita também se equivocou ao considerar simples movimentações financeiras banco/caixa como distribuição disfarçada de patrimônio do Impugnante. Na verdade, a Delegada não chegou nem mesmo a analisar os argumentos apresentados na defesa, preferindo apegar-se a uma suposta falta de provas, quando ela mesma negou a realização da perícia contábil, que muito bem pode esclarecer toda a controvérsia lançada pela fiscalização sobre os lançamentos contábeis em causa.

(xv) que toda a argumentação fiscal parte da recusa em considerar como integrando o patrimônio do Instituto requerente a quantia relativa a diversos cheques, cujos valores foram contabilizados como ingressos na sua conta CAIXA. Para tanto os agentes fiscais alegam que tais cheques teriam tido outra destinação, ora depositados

em contas bancárias de terceiros não identificados, ora depositados em contas bancárias de pessoas jurídicas ligadas ao Requerente;

(xvi) que, sem a prova da efetiva distribuição de valores a título de lucro ou participação no resultado, não pode se suspenso o direito do Instituto impugnante ao gozo da imunidade;

(xvii) que se conclui, portanto, ser inteiramente ilegal o Ato Declaratório aqui atacado, seja pela sua nulidade em razão do cerceamento ao direito de defesa do Instituto requerente; seja por considerar sujeito passivo da obrigação tributária pessoa jurídica realmente imune, em ofensa direta ao art. 14 do CTN, combinado com art. 150, VI, "c", da Constituição Federal;

(xviii) que, por fim, protesta por produção de provas, especialmente por perícia, apresentando, desde logo, os quesitos que deseja verem respondidos.

Quanto aos autos de Infração

(i) que os fiscais autuantes limitaram-se a aplicar o Ato Declaratório Executivo DRF/FOR nº 05/03, pelo qual o Delegado de Recita Federal, com brutal cerceamento do direito de defesa do Instituto impugnante, suspendeu o seu direito à imunidade de tributos federais, aplicando ato que contém vícios de natureza formal e material, que contaminam de nulidade o auto de infração;

(ii) que, como já referido, não existe qualquer prova de que tenha o Instituo impugnante distribuído uma parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado, pelo que seria incabível o lançamento de IRPJ;

(iii) que o lançamento do imposto de renda na fonte é de evidente improcedência, isso porque, em primeiro lugar, como já demonstrado, não ocorreu

nenhum pagamento que ensejasse a incidência do imposto e, em segundo lugar, porque se de fato os pagamento tivessem se verificado, teriam representado lucros distribuídos, isentos do imposto de renda, portanto.

(iv) que a CSLL, por decorrência do quanto asseverado em relação ao IRPJ, também não tem qualquer cabimento.

A Decisão da DRJ/Fortaleza – CE

Apreciando o feito, a 3ª Turma da DRJ/Fortaleza, nos termos do Acórdão DRJ/FOR nº 4.151/04, por unanimidade de votos, manteve a suspensão da imunidade e julgou procedentes os lançamentos de IRPJ, CSLL e IRF, tendo assim ementado a sua decisão:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 1998

Ementa: ARGÜIÇÃO DE NULIDADE - INDEFERIMENTO DO PEDIDO PARA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA.

O indeferimento de pedido para realização de perícia não representa, "de per si", em transgressão às garantias constitucionais ao contraditório e ampla defesa, desde que a decisão da autoridade administrativa, nesse sentido, esteja devidamente fundamentada.

PEDIDO DE PERÍCIA – INDEFERIMENTO.

Indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia, quando os elementos constantes dos autos já respondem aos quesitos propostos pela entidade requerente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 1998

Ementa: SUSPENSÃO DE IMUNIDADE.

Suspende-se a imunidade da instituição de educação que desatenda aos requisitos para fruir do benefício.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1998

Ementa: TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DE ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE.

Aplicam-se às exigências lançadas em decorrência de suspensão da imunidade tributária, o decidido no julgamento do Ato Declaratório Suspensivo correspondente, devido à íntima relação de causa e efeito entre eles.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1998

Ementa: PAGAMENTOS EFETUADOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

Lançamento Procedente"

As razões de Recurso

Não se conformando com os termos da r. decisão, o Instituto interpôs recurso alegando, em síntese:

(i) que, em razão do quanto já exposto, é nulo o Ato Declaratório Executivo DRF/FOR nº 05/03;

(ii) que é nulo o julgamento da DRJ/Fortaleza, porquanto deu-se com cerceamento de direito de defesa do Instituto;

(iii) que, quanto ao mérito, também em razão do quanto já se expôs, os lançamentos são improcedentes;

(iv) que o IRF é absolutamente indevido, seja porque não teria ocorrido nenhum pagamento que ensejasse a incidência de tal imposto, seja porque, admitindo-se o cabimento da acusação – distribuição de lucro -, nos termos da lei vigente este seria isento do tributo; e

(v) que, por fim, em respeito ao seu direito de defesa, protesta pela produção de prova pericial.

Às fls, 1.178, despacho da DRF em Fortaleza dando conta de que o contribuinte, em resposta à intimação que recebera, apresentara arrolamento atendendo ao que dispõe a IN SRF 264/02.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro - Natanael Martins, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Do relato feito, vê-se que a questão "*sub judice*" deriva de processo administrativo que culminou com o afastamento da imunidade do recorrente que, consequentemente, motivou lançamentos de ofício de IRPJ, CSL e IRF.

Registre-se, preliminarmente, que, nos termos das regras processuais que regem a matéria, tanto o processo de suspensão da imunidade quanto o dos lançamentos de ofício, serão aqui julgados simultaneamente.

A suspensão da imunidade, tal como consta do processo respectivo e dos fundamentos que nortearam os lançamentos de ofício, teve como ponto de partida a constatação, durante auditoria fiscal, das seguintes irregularidades:

> (ii) que a sociedade por cotas de responsabilidade limitada Instituto Educacional Santa Maria Ltda, mantém remanescente em seus atos constitutivos e alterações posteriores, cláusula permissiva de livre disposição patrimonial, veiculada pelo pagamento de haveres ao sócio retirante ou mesmo no caso de encerramento de atividades da sociedade;

(ii) que o Instituto Educacional Santa Maria Ltda, àquele ano, não prestava, diretamente e por iniciativa própria, os serviços educacionais objeto da norma imunizante, e, tampouco, detinha, de forma regular, status jurídico de entidade mantenedora do "Colégio Christus", argumentando, inclusive, sobre a inexistência legal da figura da "mantenedora de fato"; e,

(iii) que o Instituto Educacional Santa Maria Ltda incorrera em infrações classificadas como violadoras dos requisitos exigidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional para o gozo do benefício fiscal de imunidade apuradas e demonstradas ao longo dos Termos de Intimação de números 01 a 10, onde registram a constatação de aplicação dos recursos e rendas do Instituto em favor de terceiros e em favor de pessoas jurídicas componentes de seu grupo empresarial. Argumentam, para tal conclusão, as indagações a tal respeito feitas e não justificadas pelo Instituto Educacional, as provas documentais que anexam, além de declaração expressa da instituição financeira sede das transferências materiais de recursos do Instituto para aqueles beneficiários diversos, consistente em que o valor individual dos cheques que lhe foram perquiridos foram diluídos em depósitos diversos nas empresas do grupo empresarial de que faz parte o Instituto.

A recorrente, em preliminares, persevera na nulidade do Ato Declaratório Executivo DRF/FOR 05/03, em razão de que, indevidamente, não lhe fora deferido a prova pericial que requerera e, pelo mesmo motivo, também seria nulo o julgamento de primeira instância administrativa.

Pois bem, quanto a preliminar suscitada, não vejo como esta possa prevalecer.

Com efeito, como visto dos autos do processo, tanto na fase preliminar do procedimento instaurado visando a eventual suspensão da imunidade do Instituto quanto na fase litigiosa do procedimento, surgida após a lavratura dos autos de infração, à Recorrente ofertaram-se todas as oportunidades de defesa possíveis, sendo certo que as acusações que, efetivamente, levaram ao processo de suspensão, foram produzidas pela fiscalização ao longo de seus trabalhos. A recorrente, a seu turno, nada de novo trouxe aos autos do processo, não obstante as acusações sobre si feitas pela fiscalização que, fosse o caso, de plano - com apresentação de provas que a contabilidade poderia/deveria fornecer -, poderiam ter sido infirmadas sem a necessidade de perícia.

Mas, não obstante certos de que a perícia deveria ser indeferida, o Colegiado da DRJ em Fortaleza, com base nas provas carreadas aos autos do processo pela fiscalização, analisou e respondeu um a um os quesitos formulados pela recorrente, deixando absolutamente claro a desnecessidade da perícia, senão vejamos:

> **"Quesito a): Os fatos, como narrados na presente defesa, são compatíveis com os registros contábeis existentes nos livros do Instituto defendente?**
>
> **Quesito b): O Instituto requerente mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades legais capazes de assegurar sua exatidão?**
>
> **Comentário : Acerca dos dois quesitos acima transcritos verifica-se que não é necessária uma análise completa de toda a escrituração contábil do contribuinte durante o ano-calendário de 1998 para verificar a procedência dos fatos arrolados pela fiscalização. Como a lide relativamente ao pedido de perícia envolve especificamente movimentação financeira, a citar-se como exemplo a relativa ao cheques de nº 740319, de sua emissão, R$ 370.000,00 (TREZENTOS E**

SETENTA MIL REAIS) para a empresa ligada APEL (Associação Pró-Ensino S/C Ltda), que, por sua vez, os transferira para a CONSTRUTORA E IMOBILIÁRIA LCR LTDA, igualmente do grupo empresarial em que os sócios são comuns e o de nº 215733, de igual emissão sua, no valor de R$ 90.000,00 (NOVENTA MIL REAIS) para a mesma empresa APEL, que se destinou à aquisição de imóveis para esta última pessoa jurídica.

Impende exalçar que, uma simples movimentação financeira Banco/Caixa, se efetivamente realizada, não envolve elevado grau de complexidade, a ponto de se recorrer a "experts" para constatar a sua efetiva realização.

Partindo-se da hipótese de que os recursos não foram sacados da conta corrente bancária "em espécie" (fato que, a princípio, está comprovado com as declarações dos Bancos), e admitindo-se que os valores foram realmente transferidos para conta Caixa (como alega a defesa), o contribuinte poderia facilmente ter comprovado as operações por intermédio de cópias do Razão Analítico – Conta Caixa, que indicassem a saída dos referidos valores, acompanhadas dos respectivos comprovantes. Por que então a defendente não anexou os referidos documentos aos autos? Não faz sentido se determinar uma perícia contábil para verificar um fato dessa natureza.

Quanto à questão dos supostos empréstimos anteriores alegados pelo Instituto na fase inquisitória verifica-se que na fase impugnatória o requerente muda de linguajar e fala de "operação de troca de cheques", cheques esses de valor específico e exato que tenha se prestado a "devolver os recursos" que o Instituto teria obtido por empréstimos; se

estes existem, até o presente momento não foram anexados aos autos. Ademais a existência de empréstimos justificadores das transferências de renda realizadas pela entidade que se pretendia imune não constitui matéria alcançada pela necessidade da prova pericial, visto não exigir ciência especial para demonstrá-los e, principalmente, por ser suprível bastante pela prova documental da celebração de contratos de empréstimos e de suas realizações efetivas.

Recorde-se que, de acordo com o art. 223, § 1º, do RIR/94, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Assim, como na peça impugnatória o contribuinte não se insurgiu especificamente contra nenhum dos elementos de prova apontados pela fiscalização, acima relatados, não há razão para se determinar a realização de novos exames na contabilidade da empresa.

(c) Os fatos apontados pela Delegacia da Receita Federal consubstanciam de algum modo distribuição de parcela do patrimônio ou renda do Instituto, a título de lucro ou participação no seu resultado?

Comentário : Referida questão já se encontra respondida no item precedente. Conforme relatado no Termo de Notificação Fiscal , fls. 70/90, o cheque de nº 740319, de emissão da requerente, R$ 370.000,00 (TREZENTOS E SETENTA MIL REAIS) para a empresa ligada APEL (Associação Pró-Ensino S/C Ltda), que, por sua vez, os transferira para a CONSTRUTORA E IMOBILIÁRIA LCR LTDA, igualmente do

grupo empresarial em que os sócios são comuns e o de nº 215733, de igual emissão sua, no valor de R$ 90.000,00 (NOVENTA MIL REAIS) para a mesma empresa APEL, que se destinou à aquisição de imóveis para esta última pessoa jurídica.Trata-se, pois, de recursos transferidos para empresas ligadas. Assim, a hipótese de distribuição de parcela de patrimônio somente estaria descartada se a defendente tivesse comprovado que o referido cheque não teve como beneficiários referidas empresas ligadas.

(d) existe uma seqüência regular de lançamentos na Conta CAIXA do Instituto requerente e das outras pessoas jurídicas referidas neste Termo Fiscal de Notificação, compatível com os fatos narrados nesta defesa?

Comentário : Referida questão também já se encontra retro respondida. Ressalta-se que a despeito de não trazer qualquer documento tendente a demonstrar algum indício de que em sua conta caixa e das citadas empresas ligadas foi realizada alguma operação que contradizesse a acusação fiscal, ainda roga pela realização de perícia contábil, para efeito de confirmar suas alegações, como a celebração de supostos "empréstimos", fato este que já poderia ter sido facilmente demonstrado com a apresentação de documentos tanto na fase inquisitória como na impugnatória."

Rejeito, pois, as preliminares suscitadas.

Quanto ao mérito em si da demanda, apesar de reconhecer que a cláusula do estatuto permissiva da distribuição do patrimônio aos seus instituidores em caso de liquidação da entidade formalmente ferir a regra do CTN, a verdade é que esta

jamais foi utilizada pela recorrente e já se encontra suprimida, pelo que, com base nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, somente por essa razão, penso que a suspensão da imunidade da Instituição e os conseqüentes lançamentos de ofício não poderiam prevalecer.

Da mesma forma, ainda que formalmente a instituição não constasse como mantenedora do Colégio Cristhus perante a Secretaria de Educação, desde que de fato estivesse mantendo a atividade de provedora da instituição de educação, também não veria razão para a manutenção do processo de suspensão da imunidade da recorrente e dos conseqüentes autos de infração.

Entretanto, quanto às acusações de desvio de patrimônio em proveito de seus Instituidores, pelo que se viu dos autos do processo, não há como se afastar o processo de suspensão de imunidade e os conseqüentes lançamentos de IRPJ e de CSL.

Deveras, sobre o assunto, assim ponderou o Colegiado da DRJ:

> **"Na situação em análise, conforme já comentado, a fiscalização comprovou, DOCUMENTALMENTE, que o Instituto fizera diversas transferências irregular de recursos. À título apenas de exemplificação descreverei novamente apenas dois casos:**
>
> **I- Por meio do cheque nº 740319, de emissão da Entidade impugnante, no valor de R$ 370.000,00 (TREZENTOS E SETENTA MIL REAIS) para a empresa ligada APEL (Associação Pró-Ensino S/C Ltda), que, por sua vez, os transferira para a CONSTRUTORA E IMOBILIÁRIA LCR LTDA, igualmente do grupo empresarial em que os sócios são comuns;**
>
> **II - Por meio do cheque nº 215733, de igual emissão da Entidade, no valor de R$ 90.000,00 (NOVENTA MIL REAIS) para a mesma**

empresa APEL, que se destinou à aquisição de imóveis para esta última pessoa jurídica.

Portanto, não restam dúvidas de que, à luz da legislação tributária, o tratamento a ser dado à citada operação é o de distribuição disfarçada de lucros, conforme presunção legal estabelecida no citado art. 432, VII, do RIR/94. Assim, resta configurada a infringência ao disposto no art. 14, inciso I, do CTN.

Uma vez caracterizada a distribuição disfarçada de lucros, tem-se como conseqüência lógica que a parcela distribuída deixou de ser aplicada na manutenção de seus objetivos institucionais, configurando-se, também, em transgressão ao inciso II do citado art. 14."

Realmente, dos autos do processo apenas um fato emerge como incontroverso, vale dizer, o de que diversas transferências de recursos foram feitas em proveito direto ou indireto dos próprios instituidores da recorrente, em clara ofensa ao art. 14 do CTN. A recorrente, embora procure justificar a saída dos valores como supostos empréstimos, não trouxe aos autos do processo nenhuma prova que militasse a seu favor, pelo que é de se manter integralmente os autos de infração de IRPJ e de CSL.

Mas, quanto ao auto de infração de IRF, em razão mesmo das acusações feitas pela fiscalização e por mim acatadas, penso que o recurso, em parte, deve ser provido.

É que, na descrição dos fatos e enquadramento legal, contidos no lançamento, vê-se que o tributo foi exigido em face de pagamentos a beneficiários não identificados e de pagamentos sem causa ou operação não comprovada.

Ora, apesar de realmente constar dos autos do processo pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, o que em tese justificaria a lavratura do auto de infração, a verdade é que as transferências feitas em proveito direto ou indireto

dos instituidores da recorrente, em razão mesmo das autuações de IRPJ e de CSL ora mantidas (que já teriam sido feitas em proveito de beneficiários identificados), passaram a ostentar causa legítima, qual seja, distribuição de lucros/resultados aos seus instituidores.

De fato, se é certo que à fiscalização se deve dar todos os poderes de fiscalização, inclusive, no caso concreto, o de afastar o gozo da imunidade quando provado o desvirtuamento dos fundamentos que devem presidi-la, não menos certo é que ao assim fazê-lo, a instituição, até então detentora da imunidade, perdendo esse "status", passa à categoria de contribuinte ordinário do imposto de renda, daí a razão dos autos de infração lavrados.

É que, na categoria de contribuinte ordinário do imposto de renda, as transferências direta ou indireta feitas aos seus instituidores tiveram causa e foram feitas a beneficiários identificados.

Aliás, até o limite do lucro líquido apurado após a dedução dos tributos devidos, em face da isenção do art. 10 da Lei 9.249/96, é indiscutível a não tributação dos lucros distribuídos. Por outro lado, ainda que o lucro da entidade não suportasse toda a distribuição feita e então esta pudesse ser atribuída à conta de distribuição de patrimônio da instituição, ainda assim não vejo como se possa exigir o imposto de fonte de que trata o artigo 61 da Lei 8.981/95, cujo objeto de aplicação, como já tive oportunidade de afirmar, é restrito,

Por isso, em relação ao lançamento de fonte, devem ser pela excluídas das bases tributáveis, as seguintes transferências feitas à Ormel, Apel, Autovale e IP Chistus, todas empresas ligadas aos instituidores da recorrente:

Fato Gerador: 31.03.98

Transferências à Ormel :	R$ 423.460,86
Transferências à Apel :	R$ 429.844,60
Transferências ao IP Christus :	R$ 43.297,81
Total:	**R$ 896.603,27**

Fato Gerador: 30.06.98

Transferências à Ormel :	R$ 121.927,43
Transferências à Apel :	R$ 13.000,00
Total:	**R$ 134.927,43**

Fato Gerador: 31.09.98

Transferências à Ormel :	R$ 161.220,71
Transferências à Apel :	R$ 90.000,00
Transferências à Autovale:	R$ 28.243,83
Total:	**R$ 279.464,54**

Fato Gerador: 31.12.98

Transferência à Ormel:	R$ 30.000,00
Total:	**R$ 30.000,00**

Em face de todo o exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, quanto ao mérito, ao passo em que mantenho o ato de suspensão da imunidade, levado a termo pelo I. DRF, voto por dar provimento parcial ao recurso para que, relativamente ao lançamento de IRF, se exclua de tributação os valores acima consignados.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 18 de maio de 2005.

NATANAEL MARTINS