



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.732877/2012-31
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.799 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 3 de março de 2020
Recorrente FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, mormente quando as bases de cálculo são corretamente explicitadas. A alegada obediência aos preceitos das Leis nº 8.212, de 1991, e nº 12.101, de 2009, não ampara a pretensão da litigante, tendo em vista o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, haver sido expressamente revogado pela Lei nº 12.101, de 2009, que estabelece a necessidade de a entidade dita imune obter uma certificação, documento que não foi apresentado pela Recorrente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/PASEP.

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, mormente quando as bases de cálculo são corretamente explicitadas. Estando a Recorrente com a imunidade suspensa para os anos-calendário em questão, incabível a apuração do PIS/PASEP tomando por base a folha de pagamento, devendo a tributação se pautar nos preceitos determinados para as demais pessoas jurídicas em geral.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. COFINS.

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, mormente quando as bases de cálculo são corretamente explicitadas. Estando a Recorrente com a imunidade suspensa para os anos-calendário em questão, deve a tributação da COFINS se pautar nos preceitos determinados para as demais pessoas jurídicas em geral.

FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. PIS/PASEP. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. FINALIDADE DESVIRTUADA. TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS EM GERAL.

I - Tributação diferenciada incidente sobre folha de pagamento para fundações de direito privado prevista no art. 13 da MP n.º 2.158-35, inc. VIII, em base de incidência substancialmente menor do que as pessoas jurídicas em geral (receita bruta), não é por acaso, ampara-se na premissa de que a pessoa jurídica esteja efetivamente gerindo suas operações com caráter finalístico previsto no art. 62 do Código Civil de natureza não lucrativa.

II - Fundação de direito privado com suspensão de imunidade, desvirtuando-se e conduzindo suas atividades com finalidade lucrativa, escapando do fim específico colimado para a entidade (no caso, educacional), submete-se à incidência de PIS/Pasep aplicável às pessoas jurídicas em geral, ou seja, receita bruta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial nos termos do despacho de exame de admissibilidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe deram provimento parcial em relação ao PIS-COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (e-fls. 1669/1689) interposto por FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-001.712 (e-fls. 1592/1626), pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 13/09/2016, no qual não foi conhecida matéria relativa a juros e foi negado provimento ao recurso voluntário.

Segue transcrição da ementa e resultado da decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento da parte, a realização de perícias desde que entendida como necessária ao deslinde da situação posta em consideração, indeferindo motivadamente a que for considerada prescindível ou impraticável.

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DOS FATOS QUE MOTIVARAM A AUTUAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. MATÉRIA PRECLUSA.

Descabe a alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa quando a questão relacionada à suspensão da imunidade, que implicou no lançamento de ofício, foi devidamente apreciada e deliberada em processo administrativo fiscal específico, tratando-se de matéria preclusa, pelo que não cabe nova apreciação.

IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, mormente quando as bases de cálculo são corretamente explicitadas. A alegada obediência aos preceitos das Leis n.º 8.212, de 1991, e n.º 12.101, de 2009, não ampara a pretensão da litigante, tendo em vista o artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, haver sido expressamente revogado pela Lei n.º 12.101, de 2009, que estabelece a necessidade de a entidade dita imune obter uma certificação, documento que não foi apresentado pela Recorrente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/PASEP.

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, mormente quando as bases de cálculo são corretamente explicitadas. Estando a Recorrente com a imunidade suspensa para os anos-calendário

em questão, incabível a apuração do PIS/PASEP tomando por base a folha de pagamento, devendo a tributação se pautar nos preceitos determinados para as demais pessoas jurídicas em geral.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. COFINS.

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, mormente quando as bases de cálculo são corretamente explicitadas. Estando a Recorrente com a imunidade suspensa para os anos-calendário em questão, deve a tributação da COFINS se pautar nos preceitos determinados para as demais pessoas jurídicas em geral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NÃO CONHECER de matéria ligada aos juros por ser considerada matéria preclusa, Vencidas as Conselheiras Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Lívia De Carli Germano e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento mantendo integralmente os lançamentos do IRPJ/CSLL; e II) Pelo voto de qualidade, NEGARAM provimento em relação PIS e COFINS. Vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Julio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini de Carvalho e Lívia De Carli Germano que davam provimento parcial para considerar o recolhimento pelo Pis pela folha de salário e a isenção da Cofins sobre receitas próprias para a Fundação.

Trata-se de autuação fiscal de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (e-fls. 02/84), de pessoa jurídica com natureza de fundação privada, mantenedora da Universidade de Fortaleza -Unifor, com cursos de graduação e pós-graduação. Nos autos do processo administrativo n.º 10380.729113/2012-69, constatou-se descumprimento dos requisitos para gozo de imunidade tributária. Uma vez cumprido rito processual previsto no art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, conclui-se suspensão da imunidade para o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins para os anos-calendário de 2008, 2009 e 2010. Iniciou-se a fiscalização dos presentes autos, apurando-se a existência de resultados tributáveis, apurando-se o lucro real e reflexos, com base na escrituração mantida pela Contribuinte, tendo sido efetuados lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, com multa proporcional de 75%.

Foi apresentada impugnação (e-fls. 1161/1192), que foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/Fortaleza (e-fls. 1422/1465), no Acórdão n.º 08-26.060.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1483/1515), no qual o Acórdão n.º 1401-001.712 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção decidiu não conhecer da matéria relativa a juros e foi negar-lhe provimento.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 1639/1646) que foram rejeitados por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 1654/1658).

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte, em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária, pretendendo-se devolver as matérias (1) incorreção do lançamento no Lucro Real quando deveria ter sido efetuado arbitramento, paradigmas 1202-001.201 e 1201-001-010; (2) incorreção da apuração do PIS e Cofins em lançamentos reflexos com base no IRPJ, quando deveriam ter outras bases de incidência, paradigmas n.º 3401-001.945 e 3102-01.333; e (3) obrigatoriedade de acolhimento de questão de ordem pública em recurso especial, referente ao termo inicial para contagem da incidência de juros de mora que só poderiam incidir a partir da edição do ato que suspendeu a imunidade tributária, sem apresentação de paradigmas.

Sobre a matéria (1), discorre que embora o Acórdão recorrido não mencione expressamente a violação ao inciso III, do art. 14, do CTN (sobretudo por tal matéria equivocadamente constar no outro PAF, autos n.º 10380.729113/2012-69, conforme mencionado), percebe-se claramente, tanto na ementa quanto nas razões de decidir, os fundamentos da decisão pela ‘validade da apuração por “lucro real”, inobstante não tenha sido apresentado LALUR ou livros revestidos de formalidades capazes de auferir receitas e despesas contabilizadas’, razão pela qual o lucro deveria ter sido arbitrado. Transcreveu as ementas dos paradigmas:

(Acórdão n.º 1202-001.201)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

IRPJ. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE.

Caracterizado o descumprimento de requisito previsto no CTN, art. 14, inciso III, suspende-se a imunidade ao IRPJ, prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

IRPJ E CSLL. LUCRO REAL. REQUISITOS. ESCRITURAÇÃO DO LALUR.

Não tendo o sujeito passivo apresentado Lalur, descabe a apuração de resultados com base no lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO LUCRO REAL. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE.

A aplicabilidade do regime não-cumulativo é condicionada à apuração do IRPJ com base no lucro real.

.....

(Acórdão n.º 1201-001-010)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCRO ARBITRADO.

A falta de apresentação do livro registro de inventário e do LALUR à fiscalização, quando regularmente intimado o sujeito passivo, dá ensejo à apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social segundo as regras do lucro arbitrado.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO.

A distribuição, a qualquer título, de parte do patrimônio ou da renda da pessoa jurídica imune dá ensejo à suspensão do benefício.

Sobre a matéria (2), aduz que os lançamentos de PIS e Cofins a título de “efeito reflexo” seriam nulos, por absoluta inexistência de verificação dos motivos determinantes e respectiva motivação. Transcreveu as ementas dos paradigmas:

(Acórdão n.º 3401-001.945)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/11/2003 a 31/05/2008

INSTITUIÇÃO RECREATIVA E CULTURAL, SEM FINS LUCRATIVOS. AUTUAÇÃO FUNDAMENTADA NA LEGISLAÇÃO DO IRPJ E CSLL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE.

É nulo, por ausência de motivação, o auto de infração da Cofins que desconsiderou alegada isenção de entidade sem fins lucrativos com base na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por aplicar àquela normas jurídicas próprias destes dois tributos, quando ambas são inconfundíveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2003 a 31/12/2005

INSTITUIÇÕES DE CARÁTER RECREATIVO E CULTURAL, SEM FINALIDADE LUCRATIVA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A isenção preconizada pelo artigo 15 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, para as instituições de caráter recreativo e cultural, sem fins lucrativos, aplica-se, consoante expressamente determinado no seu § 1º, exclusivamente em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido. Em relação ao PIS/Pasep, referidas instituições não estão isentas e devem submeter-se à regra do inciso IV, do art. 13 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, isto é, recolher a contribuição mediante a aplicação da alíquota de 1% sobre a sua folha de salários. No caso, de se cancelar a autuação para a exigência da contribuição com base no faturamento sob a alegação de que a “isenção” fora suspensa.

(Acórdão n.º 3102-01.333)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007 INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. COFINS. ISENÇÃO.

São isentas da Cofins apenas as receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação, sem fins lucrativos, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

ATIVIDADES PRÓPRIAS. DEFINIÇÃO. ESTATUTO.

Consideram-se atividades próprias da entidade aquelas para as quais as mesmas foram criadas e que tenham sido previstas em seu Estatuto, independentemente da sua fonte de financiamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

BASE DE CÁLCULO.

A contribuição para o PIS/PASEP das entidades educacionais é determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento.

Sobre a matéria (3), discorre que teria a prerrogativa de arguir conhecimento de questão de ordem pública sobre temática ainda não arguida na fase contenciosa, sendo o requisito de pré-questionamento prescindível no caso. A matéria trazida diz respeito ao termo inicial para contagem da incidência de juros de mora, que só poderia ter início a partir da edição do ato que suspendeu a imunidade tributária.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1953/1976) deu seguimento em parte ao recurso especial, para as matérias (1) incorreção do lançamento no Lucro Real quando deveria ter sido efetuado arbitramento; e (2) incorreção da apuração do PIS e Cofins em lançamentos reflexos com base no IRPJ, quando deveriam ter outras bases de incidência.

Foi apresentada petição de agravo pela Contribuinte (e-fls. 1985/1998), pretendendo devolver para discussão a matéria (3) obrigatoriedade de acolhimento de questão de ordem pública em recurso especial, referente ao termo inicial para contagem da incidência de juros de mora que só poderiam incidir a partir da edição do ato que suspendeu a imunidade tributária.

Despacho de admissibilidade de agravo (e-fls. 2013/2018) indeferiu a petição.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 2002/2010), pugnando pela manutenção da decisão recorrida e pela negativa de provimento do recurso especial.

Foi apresentada petição (e-fls. 2056/2061), no qual veio se requerer o sobrestamento do julgamento, até o julgamento em definitivo do processo administrativo n.º 10380.729113/2012-69 que trata da suspensão de imunidade.

O recurso especial foi colocado em pauta para julgamento pela presente 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Resolveu o colegiado encaminhar os autos à unidade de origem, para se manifestar sobre o julgamento dos autos do processo administrativo 10380.729113/2012-69 (suspensão de imunidade), na Resolução n.º 9101-000.079.

Em resposta, despacho de unidade preparadora (e-fls. 2153) informou que o processo administrativo 10380.729113/2012-69 transitou em julgado na esfera administrativa. Anexou aos presentes autos peças processuais do processo administrativo 10380.729113/2012-69, com a petição de agravo apresentada (e-fls. 2112/2137) e despacho de agravo (e-fl. 2138/2148), que rejeitou o recurso, consolidando definitivamente a suspensão de imunidade tributária. Os presentes autos retornaram para julgamento.

Enfim, cabe registrar que a Contribuinte desistiu do litígio em relação aos débitos de IRPJ (e-fl. 2049).

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

A princípio, cumpre manifestar-se sobre pedido de sobrestamento para que se aguarde julgamento do processo administrativo n.º 10380.729113/2012-69 que trata da suspensão de imunidade.

No caso, em resposta à Resolução CARF n.º 9101-000.079, informou a unidade preparadora que a decisão proferida nos autos n.º 10380.729113/2012-69 **transitou em julgado**, no sentido de se **manter a suspensão de imunidade**, que ensejou os lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins dos presentes autos.

Resta superada, portanto, a preliminar.

Outro registro diz respeito ao fato de que foi apresentada petição de desistência, para os lançamentos de ofício relativos ao IRPJ. Portanto, remanescem para discussão débitos relativos aos lançamentos de ofício de CSLL, PIS e Cofins no escopo da devolução pretendida no recurso especial.

Passo ao exame da admissibilidade do recurso.

Despacho de exame de admissibilidade, ratificado por despacho de agravo, deu-lhe seguimento parcial, para devolver as matérias (1) incorreção do lançamento no Lucro Real quando deveria ter sido efetuado arbitramento; e (2) incorreção da apuração do PIS e Cofins em lançamentos reflexos com base no IRPJ, quando deveriam ter outras bases de incidência.

Não encontro óbice às conclusões do despacho. Assim, adoto suas razões, com fulcro no art. 50, inc. V, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer das matérias (1) e (2).

Passo ao exame do mérito.

Sobre a matéria (1), mantenho os fundamentos trazidos pela decisão de primeira instância², a seguir transcritos, para o lançamento de ofício (CSLL).

Com efeito, o que ocorreu nos autos foi a demonstração, por parte da autoridade lançadora, que a tributação do IRPJ (e, **por consequência, a da CSLL**) não poderia se dar pelo regramento estabelecido para o lucro presumido, por se tratar de pessoa jurídica com receita bruta superior ao limite admitido para essa modalidade de tributação que, à época dos fatos geradores, era de R\$ 48 milhões (art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998), sendo que a receita bruta da Fundação no período considerado foi superior a R\$ 200 milhões em cada um dos anos-calendário autuados, conforme assegurado pela autoridade fiscal.

No que se refere ao lucro arbitrado, o representante fazendário examinou as hipóteses de arbitramento estabelecidas pelos diversos incisos do artigo 530 do RIR/99, concluindo, ao final, que a interessada não incorreu em qualquer hipótese de arbitramento do lucro:

O inciso I prevê a tributação com base no lucro arbitrado para as empresas que não mantiverem escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixarem de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

O art. 274 do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99 estabelece como demonstrações necessárias o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do período de apuração e a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Todas estas demonstrações foram elaboradas pela Fundação durante os anos-calendário 2008 a 2010 e disponibilizadas à fiscalização.

Assim, a empresa não incorreu na hipótese do inciso I.

Também não se pode dizer que a empresa incidiu no inciso II, uma vez que sua escrituração contábil não apresenta nenhum indício de fraude, vício, erro ou deficiência, tampouco compromete a identificação de sua movimentação financeira ou a determinação do lucro real.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² Art. 50, inc. V, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999.

Quanto ao inciso III, a empresa apresentou os livros diário e razão. Mesmo não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo bastante para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados.

[...]

Quanto ao inciso IV não se aplica, vez que a empresa não fazia opção pela tributação com base no lucro presumido. O inciso V também não se aplica.

O inciso VI também não se aplica à Fundação, pois esta apresentou os Livros Razão e Diário em conformidade com as normas contábeis recomendadas.

Prosseguindo, argumentou ser entendimento sedimentado na jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, o fato de o arbitramento se tratar de “medida excepcional, somente devendo se aplicar quando esgotadas, de fato, as possibilidades de apuração do lucro real da pessoa jurídica, não sendo o simples descumprimento de uma obrigação acessória motivo bastante para aferição”, isso em razão de a pessoa jurídica não haver apresentado o LALUR.

Registrou o atuante que “mesmo as empresas detentoras de imunidade são obrigadas ao cumprimento dos Princípios Contábeis Fundamentais”, como pode ser observado pelo disposto na Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10, parcialmente transcrita, além do que, no que diz respeito às entidades sem fins lucrativos, deve ser respeitado o regramento determinado pelo item 10.19 da referenciada norma. Nas palavras do autor do procedimento:

[...] as Fundações estão obrigadas a manter escrituração de suas atividades de acordo com os mesmos critérios e princípios utilizados por todas as pessoas jurídicas, adotando pequenas alterações de denominação para adaptá-la à finalidade não-lucrativa. As demonstrações contábeis devem ser realizadas na mesma sistemática prevista para a atividade empresarial, determinadas pela NBC T 3 [...] apenas com a alteração terminológica nas seguintes contas: “Capital” substituída por “Patrimônio Social”; “Lucros ou Prejuízos Acumulados” por “Superávit ou Déficit do Exercício”.

Ou seja, não existem significativas diferenças de escrituração entre uma empresa imune e uma entidade comum, de forma que a contabilidade de uma empresa, que erroneamente a fazia como se imune fosse, não apresentaria grandes discrepâncias se estes mesmos fatos contábeis fossem registrados como uma empresa comum a ponto de justificar um arbitramento. Assim, para apuração de seus resultados e cálculo dos tributos devidos, não faz diferença se a Fundação escriturar seus fatos contábeis como detentora de imunidade ou com uma empresa tributada pelo Lucro Real.

Desta forma, restou demonstrado inequivocadamente que o lançamento de ofício dos tributos federais (IRPJ, COFINS, CSLL e PIS) não poderia seguir outro regime de tributação que não o baseado no Lucro Real.

Até aqui andou bem a autoridade fiscalizadora por descartar a tributação pelo lucro presumido e também pelo lucro arbitrado.

A Fundação realmente não poderia optar pelo lucro presumido pois a sua receita total no período fiscalizado superou de forma elástica o limite estabelecido pelo art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998. Ademais, a tributação por essa forma de tributação corresponde a uma prerrogativa do contribuinte, manifestada com o pagamento da primeira quota ou da quota única do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração, sendo a opção considerada definitiva para todo o ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

Quanto ao arbitramento do lucro, estabelece o inc. I do art. 530 do RIR/99 que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação pelo lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de

elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal. Também haverá o arbitramento quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal (inc. III, art. 530 – RIR/99).

Conforme consta do Termo de Início de Procedimento Fiscal, recepcionado pelo representante do contribuinte em 08/09/2011, a pessoa jurídica foi intimada a apresentar os livros Diário e Razão, dentre outros documentos. Posteriormente, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 7, notificado em 31/10/2012, a Fundação foi instada a disponibilizar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR. Não tendo este último documento sido entregue no prazo determinado, deu-se a edição do Termo de Intimação Fiscal nº 8, com ciência em 04/12/2012, em que o contribuinte foi novamente intimado a apresentar o LALUR.

Segundo apregoado pelo representante do fisco, “a empresa apresentou satisfatoriamente os livros contábeis (Diário e Razão), a contabilidade da empresa no formato previsto na Instrução Normativa SRF nº 86/2001 e no Ato Declaratório COFIS nº 15/2001 e o documento previsto no leiaute do Manual Normativo de Arquivos Digitais da SRP ou atual, ou seja, foram apresentadas em meio digital e em meio papel a folha de pagamentos da empresa e sua contabilidade”. Contudo, dentre as intimações relacionadas, “a empresa não apresentou apenas o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR”.

Assim, à luz da documentação apresentada pelo sujeito passivo, uma interpretação literal poderia nos levar a concluir precipitadamente pela infringência aos incisos I e III do art. 530 do RIR/99, visto que ao não apresentar o LALUR o contribuinte não manteve escrituração na forma das leis fiscais (inciso I) e deixou de apresentar à autoridade tributária livro onde se encontra registrada a sua escrituração fiscal (inciso III).

Alinho-me, contudo, ao entendimento expresso pelo agente atuante quando afirma que “mesmo não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo bastante para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados”.

Por estar de posse da integral contabilidade da instituição, em papel e em meio magnético, a despeito de não contar com o LALUR, o AFRFB efetuou a apuração dos resultados tributáveis para cada um dos períodos de apuração a partir dos registros contábeis da pessoa jurídica, chegando ao resultado societário que, na ausência de ajustes decorrentes da não apresentação do LALUR, correspondeu ao resultado fiscal exigido na autuação. Em outras palavras, o lucro real (resultado fiscal) correspondeu ao lucro líquido apurado na contabilidade do contribuinte, resultado que não foi contraditado pela defesa. (*Grifei*)

Irretocável, portanto, o regime de tributação adotado pela autoridade atuante, lucro real, para se apurar o montante tributável de IRPJ (objeto de desistência) e da CSLL (em litígio).

Assim sendo, nego provimento à matéria (1) incorreção do lançamento no Lucro Real quando deveria ter sido efetuado arbitramento.

A respeito da matéria (2) incorreção da apuração do PIS e Cofins em lançamentos reflexos com base no IRPJ, quando deveriam ter outras bases de incidência, adoto os fundamentos trazidos pela decisão de primeira instância³, como razões para decidir.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS

³ Art. 50, inc. V, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999.

Tratando-se também de tributação reflexa, a impugnante repetiu os argumentos apresentados na impugnação da CSLL, debatidos no tópico precedente, não havendo a necessidade da transcrição no presente item de tudo o que já foi anteriormente discorrido.

Especificadamente quanto ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep, fez constar a interessada que “por se tratar a Impugnante de instituição de educação e de assistência social, para a referida apuração deve ser aplicada a MP nº 2158-35/2001, nos termos do artigo 13, inciso III, ou seja, com base na folha de salários à alíquota de 1%”.

Para uma adequada análise da problemática proposta, recomendável a transcrição do dispositivo legal referido pela defesa:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001.

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...]

III – instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

[...]

VIII – fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

[...]

No lançamento, contudo, a autoridade fiscal entendeu, com total propriedade, que o inciso III do artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não se aplica à Fundação em decorrência do desvio de finalidade da entidade que restou evidenciado no processo nº 10380.729113/2012-69.

Realmente, o pré-requisito para apuração da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de pagamentos é que a entidade seja beneficiária da imunidade estabelecida pelo artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal o que, como sabemos, não é o caso da impugnante que teve o benefício fiscal suspenso com a edição do ADE nº 80/2012, com efeitos para os anos-calendário 2008, 2009 e 2010, procedimento já referendado por este órgão julgador.

Quanto à tributação do Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de pagamentos aplicável às fundações de direito privado e às fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público (inciso VIII do art. 13, dispositivo não apontado pela defesa), a autoridade fiscal elaborou substancial digressão sobre o tema para no final concluir que somente as entidades sem fins lucrativos é que podem apurar a exação em pauta com a adoção dessa sistemática posto que “a incidência do PIS sobre a folha de salários somente se justifica diante da ausência de atividade lucrativa. Constatado desvio de finalidade, que imponha a apuração de lucro tributável pelo imposto de renda, em determinado período, incidirá o PIS sobre o faturamento”. (...)

Em concreto, o que a impugnante afirma é que a não adoção da tributação sobre a folha de salários decorreu “de mera presunção no sentido de que a Impugnante distribuiu lucro, deixando a D. Autoridade de demonstrar as alegações de forma explícita e documentada”, procedimento não acatado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para quem não há possibilidade de presunção no processo administrativo, que requer a necessidade da prova direta da infração.

Em absoluto. Conforme foi exaustivamente demonstrado, quando da análise da tributação do IRPJ, o lançamento fiscal não se pautou em uma presunção de omissão de receita ou de outra modalidade qualquer. O que se teve foi uma investigação ampla, detalhada e consistente, levada a termo pela autoridade fiscalizadora para fins de

verificação do atendimento aos requisitos estabelecidos pelos incisos I a III do art. 14 do CTN para o gozo da imunidade estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal ao final do qual ficou devidamente demonstrada a prática de uma série de irregularidades por parte da interessada, a seguir resumidamente especificadas:

- oferecimento de publicidade em equipe esportiva da entidade para empresa do Grupo Edson Queiroz, sem a devida cobrança pelo serviço prestado;
- concessão de bolsas de estudo a empregados das empresas que compõem o grupo econômico pertencente aos dirigentes da entidade;
- aplicação de recursos no mercado de ações, ato incompatível com a manutenção dos objetivos institucionais;
- pagamento de anúncios publicitários em empresas pertencentes ao grupo econômico de seus dirigentes em valores superiores aos preços praticados para os demais anunciantes (a evidenciar aplicação de recursos de forma distinta das finalidades institucionais da impugnante); e
- participação da interessada em grupo econômico com fins lucrativos, o que é incompatível para uma entidade que se diz imune.

Como ressaltado no processo nº 10380.729113/2012-69, “todas as práticas imputadas à Fundação Edson Queiroz foram confirmadas por uma série de elementos indiciários trazidos aos autos pelo autor do procedimento os quais, de forma reiterada, sistemática, precisa e convergente evidenciaram que a interessada realmente aplicou vultosa parcela de seu patrimônio ou de suas rendas em finalidade distinta da manutenção de seus objetivos institucionais, infringindo os incisos I e II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN)”.

A inexorável consequência do desvirtuamento da finalidade da entidade é a suspensão de sua imunidade para os anos-calendário em questão, levada a termo com a edição do ADE nº 80/2012, períodos em que a tributação do PIS/PASEP e da COFINS da interessada sujeitou-se às normas destinadas as demais pessoas jurídicas em geral, exatamente como procedeu a fiscalização, devendo-se manter os respectivos lançamentos. (Grifos originais)

Sobre discussão específica a respeito do PIS/Pasep, em razão da natureza jurídica da Contribuinte, fundação de direito privado, que estaria sujeita à incidência apenas sobre a folha de pagamentos (e não sobre a receita bruta) conforme disposto no art. 13 da MP nº 2.158-35, inc. VIII⁴, o que se observa é que, na medida em que descumpriu os requisitos aplicáveis para o gozo da imunidade tributária, passou a submeter-se às normas tributáveis destinadas às demais pessoas jurídicas em geral.

A tributação diferenciada incidente sobre folha de pagamento, em base de incidência substancialmente menor do que as pessoas jurídicas em geral, não é por acaso, ampara-se na premissa de pessoa jurídica efetivamente gerindo suas operações na condição de fundação de direito privado, sem finalidade lucrativa.

O art. 62 do Código Civil predica que, para a criação de uma fundação, *o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la. O parágrafo único do dispositivo concretiza o caráter **finalístico**: A fundação somente poderá constituir-se para fins de (...).*

⁴ Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

O termo “somente” não é posto ao acaso. O legislador deixou **expressamente excluída a instituição de fundações com fins lucrativos**.

Assim, o **fim colimado** é o ideal da entidade (no caso, educação), e precisamente por ser organizada para fins **não econômicos** para a consecução dos seus objetivos, recebeu tratamento especial do ramo tributário, gozando de tratamento tributário diferenciado.

Não há como sustentar a natureza de fundação privada para o caso em tela, conforme demonstrado nos autos, tendo incorrido no período fiscalizado em:

(1) concessão de bolsas de estudo a empregados das empresas que compõem o grupo econômico pertencente aos dirigentes da entidade;

(2) aplicação de recursos no mercado de ações, ato incompatível com a manutenção dos objetivos institucionais;

(3) pagamento de anúncios publicitários em empresas pertencentes ao grupo econômico de seus dirigentes em valores superiores aos preços praticados para os demais anunciantes (a evidenciar aplicação de recursos de forma distinta das finalidades institucionais da impugnante); e

(4) participação em grupo econômico com fins lucrativos.

Ora, a partir do momento em que se desvirtua e deixa de conduzir suas operações como uma fundação de direito privado, e passa a conduzir seus negócios como uma pessoa jurídica com finalidade lucrativa, atrai inevitavelmente a incidência da tributação destinada às pessoas jurídicas em geral.

Assim sendo, deve ser negado provimento à matéria (2) incorreção da apuração do PIS e Cofins em lançamentos reflexos com base no IRPJ, quando deveriam ter outras bases de incidência.

Enfim, a respeito de argumentos trazidos em memoriais (aplicação do REsp nº 1.353.111/RS, repetitivo), o precedente judicial não guarda repercussão nos presentes autos, vez que, como já assentado no presente voto, a partir do momento em que a pessoa jurídica deixa de conduzir suas operações como uma entidade lucrativa, atrai a incidência da tributação destinada às pessoas jurídicas em geral, **deixando de gozar do benefício de quaisquer isenções ou imunidades. Assim, resta inaplicável qualquer decisão que trate do assunto no caso em que a pessoa jurídica tem a isenção/imunidade suspensa**, precisamente o caso dos autos.

Ademais, registre-se que a discussão não foi trazida em nenhum momento anterior da fase contenciosa (impugnação, recurso voluntário ou embargos). A devolução de matéria em sede de recurso especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais é por meio de apresentação de divergência jurisprudencial, prevista no art. 67, Anexo II do RICARF, o que não foi feito no caso.

Os memoriais, cuja apresentação é prevista no art. 53, § 4º do Anexo II do RICARF, são documentos auxiliares, que não tem o condão de inovar em relação aos motivos de fato e de direito colocados no recurso voluntário (Precedente da 1ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9101-003.761).

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer do recurso especial** da Contribuinte nos termos do despacho de exame de admissibilidade para as matérias (1) incorreção do lançamento no Lucro Real quando deveria ter sido efetuado arbitramento; e (2)

incorreção da apuração do PIS e Cofins em lançamentos reflexos com base no IRPJ, quando deveriam ter outras bases de incidência e, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura