



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10680.018634/2003-11
Recurso nº 143.798 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.605 – 1ª Turma
Sessão de 05 de julho de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CENTRO EDUCACIONAL DE FORMAÇÃO SUPERIOR - CEFOS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

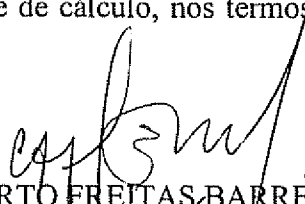
Ementa: IMUNIDADE. ENTIDADE DE ENSINO. SUBMISSÃO À LEI COMPLEMENTAR. REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES. Para a fruição da imunidade tributária pelas entidades de educação, sem fins lucrativos, deverão ser observados os requisitos estabelecidos no Código Tributário Nacional, recepcionado com *status* de Lei Complementar pela Constituição Federal, e não aqueles previstos no art. 12 da Lei (ordinária) nº 9.532/97. E o art. 14 do CTN, aplicável à matéria, não fixa como requisito à fruição do incentivo fiscal a ausência de remuneração de dirigentes, mas apenas a não distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. O pagamento de salários aos dirigentes, por serviços prestados como professor, não configura fato impeditivo para o gozo da imunidade tributária.

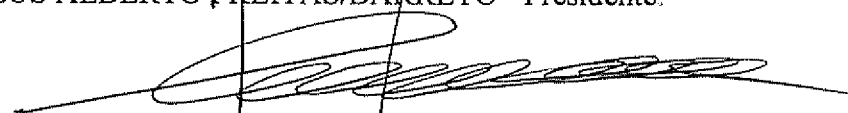
IRPJ. LANÇAMENTO. BASE DE CÁLCULO LUCRO REAL. A base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica é o lucro real, arbitrado ou presumido. Se a autoridade fiscal optar pela tributação com base no lucro real, o lucro deve ser apurado na forma do artigo 60 e seus §§ do Decreto-lei nº 1.598/77 e observância do disposto no art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 113/98 e, por consequência, a tributação do 'superávit' correspondente à diferença entre as receitas e despesas não serve como base de cálculo por não constituir lucro real, nem lucro presumido ou arbitrado.

CSLL. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. LANÇAMENTO. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido apurado na forma do artigo 2º e seus §§ da Lei nº 7.689, de 1988. A simples diferença entre a receita e as despesas operacionais não pode ser equiparado ao lucro líquido que consiste no resultado apurado com observância da legislação comercial com os ajustes estabelecidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Viviane Vidal Wagner e Carlos Alberto Freitas Barreto votaram pelas conclusões na questão da CSLL e da composição da base de cálculo, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO - Relator.

EDITADO EM: 17 AGO 2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Em face do Acórdão 105-16.308, proferido pela Egrégia Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Fazenda Nacional, por seu representante, apresentou o Recurso Especial de fls. 270/287, devidamente admitido pelo ilustre Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pretendendo a reforma da decisão, com fundamento no art. 5º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (redação vigente à época) e nas razões seguintes.

Em 19.12.2003, a contribuinte foi cientificada do crédito tributário de IRPJ e CSLL, no valor de R\$ 2.645.487,02, já inclusos juros de mora e multa de ofício de 75%, relativamente ao ano-calendário 1998, tendo origem na suspensão da imunidade tributária no período de 1º de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 2001, conforme Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 128, de 24 de novembro de 2003, de fls. 45, proferido nos autos do processo administrativo nº 10680.007099/2003-73 (apenso ao presente processo administrativo).

A Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, por meio da decisão de fls. 232/265, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

Em suas razões, afirmou que o Despacho de fls. 46/64, que determinou a suspensão da imunidade tributária da contribuinte, se baseou no art. 30 da Lei nº 4.605/64. No entanto, a matéria, à época dos fatos geradores em análise, era disciplinada pelos arts. 9º e 14 do CTN, que não mais vedava a remuneração de dirigentes de instituições de educação, mas tão somente a distribuição de seu patrimônio ou renda.

O pagamento de salários a dirigentes, administradores ou sócios pelos serviços prestados à instituição, por si só, não configura fato impeditivo ao gozo do benefício fiscal. Não se trata de distribuição de patrimônio ou renda, mas custo, despesa operacional, necessários à atividade da instituição.

O art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532/97 não pode ser invocado como fundamento legal da infração, posto que limita a imunidade tributária prevista no art. 146, III, da Constituição Federal. O assunto, inclusive, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3 e 2.028, onde restou consignado que somente a Lei Complementar pode dispor acerca de imunidade tributária e limitação ao poder de tributar.

Em relação à CSLL, afirmou que a Constituição Federal, em seus artigos 195, 203 e 205, vincula o ensino como uma forma de assistência social e, por consequência, a imunidade tributária das contribuições sociais. Nesse sentido, é o parecer 2.416/2001 do Ministério da Previdência. Ademais, conforme decisão proferida na ADI 2028/DF, a aplicação do art. 55 da Lei nº 8.212/91 encontra-se suspensa.

Quanto à base de cálculo do IRPJ e CSLL, a fiscalização tomou por base o superávit apurado pela contribuinte no período fiscalizado. O superávit não pode ser equiparado ao lucro líquido nem ao lucro real. Ademais, no caso em questão, para a apuração do lucro real, deveria ser observado o disposto no art. 17 da IN nº 113/98, que dispõe sobre procedimentos a serem adotados no caso de suspensão de imunidade.

Acrescentou que a prestação de serviços gratuita como requisito para o gozo da imunidade foi superada, por não constar no rol de exigências prescritas no CTN.

Por fim, afirmou que o art. 18 da Medida Provisória nº 1.621-30/1997 determina expressamente que fica dispensada a constituição de créditos da Fazenda Nacional relativamente às imunidades previstas no art. 150, VI, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” da Constituição Federal. A referida Medida Provisória foi convertida na Lei nº 10.522/2002, que manteve a hipótese de dispensa do lançamento do crédito tributário.

A Fazenda Nacional, por seu representante, apresentou Recurso Especial, às fls. 270/287. Em suas razões, afirmou que a decisão recorrida é contrária ao art. 12, § 2º, da Lei nº 9.532/97, plenamente vigente, conforme decisão proferida pelo Plenário do STF. Afirmou que a decisão recorrida contraria, ainda, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, bem como às provas constantes nos autos.

No mérito, afirmou que o Ato Declaratório Executivo nº 128/2003 suspendeu a imunidade da contribuinte, por esta não atender aos requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532/97 e art. 14 do CTN.

A afirmação da decisão recorrida, no sentido de que o art. 12, § 2º, da Lei nº 9.535/97 estaria suspenso em razão da liminar concedida pelo STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3/DF, está equivocada. A alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97 teve sua eficácia referendada pelo STF. Dito dispositivo refere-se a norma reguladora da constituição e funcionamento da entidade imune, podendo, assim, ser regulada por lei ordinária.

Assim, estando o art. 12, § 2º, da Lei nº 9.535/97 em pleno vigor, não há que se aplicar, ao caso, a previsão contida no Decreto nº 2.194/97 e no Parecer PGFN/CRF nº 439/96, por não estar em consonância com as circunstâncias dos autos.

A própria contribuinte reconheceu que remunera seus dirigentes. Assim como o art. 12, § 2º, da Lei nº 9.535/97, a IN SRF nº 138/98 determina, expressamente, que, para a



fruição do incentivo fiscal, a instituição não poderá remunerar, sob qualquer forma, seus dirigentes. No mesmo sentido, é o art. 170, § 3º, do RIR/99.

Em relação às contribuições sociais, afirmou que a contribuinte, em sua impugnação e recurso voluntário, reconhecia não ser beneficiária da imunidade prevista no art. 195 da Constituição Federal. Portanto, a análise feita do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que trata dos requisitos à concessão de isenção/imunidade, não interessa aos autos.

Não obstante, afirmou que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 encontra-se plenamente vigente. A decisão proferida pelo Pleno do STF suspendeu a eficácia apenas do inciso III daquele artigo, e não em sua integralidade. Assim, as disposições nele contidas devem ser aplicadas ao presente caso, sob pena de contrariar a Súmula nº 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Quanto à base de cálculo do IRPJ e CSLL, afirmou que toda a diferença positiva entre receitas e despesas que tenha sido escriturada, deduzidos os custos e encargos, deve ser considerada lucro, independentemente da denominação adotada pela contribuinte (superávit).

A fiscalização procedeu corretamente ao cálculo do lucro líquido e do lucro real, conforme documentação de fls. 66/97. Não existe nenhum ato legal que determine que, uma vez suspensa a imunidade, deve-se reabrir prazo para que a associação refaça a sua escrituração. A contribuinte, a partir da prática de infrações, perdeu o direito à imunidade, devendo, desde então, manter sua escrituração contábil e fiscal na forma das leis comerciais e fiscais. Em que pese a alegação da contribuinte quanto à necessidade de ajustes na base de cálculo, não demonstrou, objetivamente, os ajustes necessários.

Por fim, com relação à decadência, afirmou que, no período fiscalizado, a contribuinte estava sob o benefício da imunidade. Não há que se falar em homologação, tendo em vista que não havia atividade a ser homologada pelo fisco. Portanto, ao caso em questão, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN, e não aquele constante no art. 150 da mesma Lei.

A contribuinte apresentou contra-razões ao recurso especial, às fls. 360/381. Em suas razões, preliminarmente, defendeu o não conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Nacional, sob o fundamento de que está fundamentado em dispositivo revogado pela Lei Complementar nº 104/2001 (alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97).

Acrescentou que a recorrente fundamenta o recurso em jurisprudência totalmente inaplicável ao presente caso. Não se discute, nos autos, se houve remuneração excessiva nem abusiva dos dirigentes da instituição, nem distribuição do patrimônio. O paradigma invocado pela recorrente é imprestável ao caso da recorrida, em que se discutiu a remuneração indireta de dirigentes e empréstimo concedido em condições favoráveis, o que não foi discutido no presente processo.

No mérito, defendeu a impossibilidade da aplicação do art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532/97 ao presente caso, sob o fundamento de que a contribuinte não remunera seus diretores, mas os serviços por eles prestados na condição de gerentes e administradores, o que é permitido, segundo a IN SRFB nº 113/98.

A Lei Complementar nº 104/2001 modificou o CTN quanto aos requisitos para o gozo da imunidade tributária em questão e, novamente, não trouxe qualquer vedação à

remuneração de diretores. Ademais, por se tratar de norma complementar e posterior à Lei nº 9.532/97, esta foi revogada em parte.

Acrescentou que o art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532/97 jamais foi aceito pelo STF, tendo em vista que, no julgamento de questões que versam sobre a imunidade tributária, somente se refere aos requisitos constantes no CTN.

Em que pese a alegação da recorrente, no sentido de que seu posicionamento estaria em consonância com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, o Acórdão 101-95.904, por ela invocado, analisou a suspensão da imunidade tributária em razão da remuneração direta e indireta dos dirigentes e empréstimos concedidos em condições favoráveis em relação ao mercado, sem cobrança de juros, situação diversa dos presentes autos.

Afirmou que o STF, por meio da liminar concedida na ADI nº 1.802/DF, suspendeu a vigência do art. 14 da Lei nº 9.532/97, dispositivo que determinava a aplicação do rito processual previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96 aos casos de suspensão de imunidade. Assim, o pagamento de salários e retribuições trabalhistas não são vedadas pelo art. 14 da CTN.

Defendeu o atendimento, pela contribuinte, aos requisitos constantes no art. 150, VI, “c”, do CTN. Inexiste precedentes no STF e no Conselho de Contribuintes favoráveis à tese defendida pela recorrente.

Quanto à CSLL, afirmou que não há a ocorrência do fato gerador da contribuição, ante a inexistência de lucro. Em relação à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, afirmou que, para sua determinação com base no lucro real, são necessários os ajustes prescritos ou autorizados na legislação fiscal. O resultado apurado pela instituição sem fins lucrativos não constitui lucro líquido nem representa o lucro real.

Defendeu a decadência parcial do crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 1998, com base no art. 150 do CTN.

Por fim, defendeu a inexigibilidade de quaisquer tributos a partir de janeiro de 2001, em face da Lei Complementar nº 104/2001, que alterou a redação do art. 14 do CTN, que trata dos requisitos para o gozo da imunidade tributária.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO

A recorrida defende o não conhecimento do recurso especial interposto, sob o fundamento de o recurso estaria fundamentado em dispositivo revogado (alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97) pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, tacitamente.

De acordo com o art. 1º do Regimento Interno do CARF, o Conselho Administrativo *tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.* Ante a inexistência de decisão judicial, com efeitos *erga omnes*, suspendendo a eficácia da alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97; ou sua revogação expressa por lei posterior, não compete a este órgão se manifestar sobre sua vigência.

Quanto à alegada imprestabilidade do paradigma invocado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, tem-se que o recurso especial interposto tem por fundamento o art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 147/2007, vigente à época), que trata de recurso privativo da Fazenda Nacional, em face de *decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova.* Assim, o requisito de admissibilidade para a interposição do recurso especial, com fundamento no inciso I do referido art. 7º, é a possível contrariedade à lei ou às provas, e não a existência de divergência de entendimento entre Câmaras do CARF sobre a matéria discutida nos autos.

Assim, entendo que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A recorrente, em seu recurso, afirma que não há que se falar em decadência, devendo a preliminar suscitada pelo relator da decisão recorrida ser afastada. Neste ponto, esclareço que, apesar de suscitar a preliminar de decadência, o próprio relator, em seu voto condutor da decisão recorrida, consignou que, como, nem *“a suspensão da imunidade tributária e nem a exigência do crédito tributário tem suporte na legislação tributária vigente, fica prejudicada a preliminar de decadência”.*

Assim, a decisão recorrida cancelou a exigência fiscal, por entender que a contribuinte atendia os requisitos para fruição da imunidade tributária, restabelecendo a fruição do incentivo, não tendo acolhido a preliminar de decadência. Entendo, assim, que resta prejudicado o pedido da recorrente de ter afastada a decadência, posto que esta não foi acolhida pela decisão recorrida.

Ademais, o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foi admitido em face de possível afronta ao art. 12, § 2º, da Lei nº 9.532/97 e ao art. 55 da Lei nº 8.212/91. Tal entendimento é confirmado pelo Despacho de Admissibilidade nº 105-447/2007, de fls. 353/354, ao afirmar que *“analisando o recurso, verifico que a PFN cumpriu o disposto no § 1º do art. 15 RICSRF, uma vez que apontou e demonstrou como contrariados o artigo 12 da lei 9.532/97 e o artigo 55 da Lei nº 8.212/91”.*



Desse modo, tendo em vista que (i) a decadência parcial do crédito tributário não foi analisada pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; e (ii) a matéria não foi submetida ao exame de admissibilidade; a análise do prazo decadencial aplicável ao caso restou prejudicada.

No mérito, a questão sob exame refere-se à suspensão da imunidade tributária e, por conseguinte, da tributação, pelo IRPJ e CSLL, do resultado obtido pela contribuinte, no ano-calendário 1998.

De acordo com o art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, é vedado à União *instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.*

As imunidades são limitações à competência tributária das pessoas políticas, obstando a própria atividade legislativa impositiva sobre determinados bens, pessoas e serviços. Assim, por se tratar de limitação ao poder de tributar, os requisitos para sua fruição deverão ser estabelecidos através de Lei Complementar, em conformidade com o art. 146, II, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Portanto, para a fruição da imunidade tributária pelas entidades de educação, sem fins lucrativos, deverão ser observados os requisitos estabelecidos no Código Tributário Nacional, recepcionado com *status* de Lei Complementar pela Constituição Federal, e não aqueles previstos no art. 12 da Lei (ordinária) nº 9.532/97.

Assim, os requisitos a serem observados para a fruição do incentivo são aqueles previstos no art. 14 do CTN, conforme disposto expressamente em seu *caput*, nos seguintes termos:

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

IV - cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;”

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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

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

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

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

(grifos nossos)

O próprio artigo 32 da Lei nº 9.430/96 dispõe que a suspensão da imunidade tributária ocorrerá diante da inobservância de requisitos legais de que trata o Código Tributário Nacional. Vejamos:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

Sobre o tema, peço vênha para transcrever trecho do Acórdão 07-07.340, de relatoria do Conselheiro Luiz Martins Valero:

"É que o art. 14 da Lei nº 9.532/97 que autoriza a aplicação do rito procedimental do art. 32 da Lei nº 9.430/96, quando verificada a ocorrência na entidade de alguma das situações impeditivas ao gozo da imunidade, listadas nas letras "a" a "h" do § 2º do art. 12 da referida Lei, encontra-se com sua aplicação suspensa por cautelar concedida no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.802/DF:(...)

Então, a aplicação do rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96 não poderia ter sido efetuada pelo comando do art. 14 da lei nº 9.532/97, mas sim pelo seu próprio comando, assim redigido: (...)

Logo, a situação fática apontada pela fiscalização deve ser analisada à luz dos arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional.

A hipótese destes autos versa exclusivamente sobre a constatação do pagamento de salários, fato que, por si só, como visto, não se subsume à hipótese tratada no CTN."

Portanto, aplica-se ao caso os requisitos previstos no CTN, que não fixa como requisito à fruição do incentivo fiscal a ausência de remuneração de dirigentes, mas tão a não distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. O pagamento de salários pelos serviços prestados, por si só, não configura fato impeditivo para a

imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, por se tratar de despesa necessária, essencial ao desenvolvimento das atividades institucionais da entidade, não se confundido com distribuição de patrimônio ou renda.

No presente caso, conforme Termo de Constatação e Notificação Fiscal de fls. 34/42, a autoridade fiscal afirmou que *“da leitura das atas das Assembléias Gerais Ordinárias e Extraordinárias, identificamos que os administradores da fiscalizada, no período alcançado pela ação fiscal, constatando em seguida, nas folhas de pagamento apresentadas, a existência de pagamentos efetuados aos mesmos, a título de salários base e gratificação. Os professores tem uma estrutura salarial incluindo ‘AD. EXTRA CLASSE’, SALÁRIO AULA’, A.T.S.’, ADIC. P/ ALUNO’, etc.”*

Conforme consignado no Termo de Constatação e Notificação Fiscal, a remuneração atribuída aos administradores da fiscalizada refere-se à contraprestação de prestação de serviços de professor. Frise-se que não foram questionados os valores atribuídos aos salários – somente no caso de pagamentos excessivos é que se poderia cogitar a distribuição disfarçada de lucros e, por conseguinte, do patrimônio ou rendas da contribuinte.

Frise-se que a aplicação do requisitos constantes no CTN, para fins de fruição da imunidade tributária, tem por fundamento legal o art. 146, II, da Constituição Federal e o *caput* do art. 14 do CTN, norma de natureza complementar. Ademais, havendo mais de uma norma disciplinando a mesma matéria, deverá prevalecer aquela de hierarquia superior para a solução do conflito. Tal medida não tem o condão de negar vigência ao art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532/97, mas a interpretação e *“aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”*, em consonância com o art. 1º do Regimento Interno CARF.

Com relação à CSLL, tem-se que o pressuposto básico para a sua incidência é a existência de lucro, apurado segundo a legislação comercial. As entidades sem fins lucrativos obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits, que têm destinação específica prevista na lei de regência.

Não obstante, o art. 15 da Lei nº 9.532/97 determina que consideram-se isentas do IRPJ e da CSLL as instituições sem fins lucrativos, observadas, dentre outras, as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a”, nos seguintes termos:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

(...)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;



Conforme Termo de Constatação e Notificação Fiscal, a remuneração atribuída aos administradores da fiscalizada refere-se à contraprestação de prestação de serviços de professor, e não à remuneração do cargo de dirigente. A vedação imposta no § 3º do art. 4º da IN SRFB nº 113/98, ao proibir a remuneração de seus dirigentes, inclusive em relação a serviços não relacionados com a função ou o cargo de direção, extrapolou o âmbito normatizador do art. 12, § 2º, "a", da Lei nº 9.532/97.

Em decorrência, entendo que deve ser restabelecida a imunidade tributária da contribuinte e, igualmente, a isenção da CSLL, devendo, por conseguinte, ser cancelado o crédito tributário ora sob exame.

Não obstante, ainda que se admitisse a prevalência dos requisitos constantes na Lei nº 9.532/97 em face daqueles previstos no CTN, ainda assim não subsistiria o lançamento.

De acordo com o art. 142 do CTN, compete à autoridade administrativa a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O art. 219 do Decreto 3.000/99 determina que a base de cálculo do IRPJ, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

A contribuinte, na condição de entidade imune, não estava obrigada à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo os ajustes fiscais previstos em lei. Por se tratar de entidade sem fins lucrativos, seu resultado corresponde a superávit ou déficit (cotejo entre recursos e sua destinação), que não se confundem com lucros ou prejuízos (apurados em conformidade com as leis fiscais e contábeis).

Diante da impossibilidade do lançamento ser realizado com base na escrituração da contribuinte, seja em razão da sua imprestabilidade, seja em razão da omissão do contribuinte em apresentá-la ao Fisco, caberá aos Fisco proceder ao arbitramento do lucro. Assim, no presente caso, caberia à fiscalização, com base na escrituração da contribuinte (se possível), calcular o lucro líquido do período, mediante os ajustes previstos na legislação, ou, na sua impossibilidade, proceder ao arbitramento do lucro, conforme determina o Decreto nº 3.000/99, nos seguintes termos:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I- o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II- a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou

b) determinar o lucro real;



III- o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV- o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

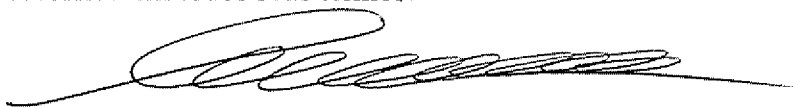
V- o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI- o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

No presente caso, o crédito tributário foi apurado mediante a aplicação da alíquota do IRPJ e da CSLL sobre o superávit apurado no exercício, como se tal superávit representasse o lucro líquido ajustado, base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme relatado na descrição dos fatos do auto de infração e Termo de Verificação Fiscal de fls. 34/41.

Conforme dito anteriormente, o superávit não se confunde com o lucro líquido, de modo que não se pode afirmar que a base de cálculo apurada corresponde ao lucro real, uma vez que não foram considerados todos os fatores que interferem na sua apuração. Assim, não deve prosperar o lançamento efetuado com base de cálculo diversa daquela prevista na legislação. O erro na construção do lançamento caracteriza vício material insanável, por ofensa ao art. 142 do CTN.

Voto, portanto, por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, mantendo-se a decisão recorrida em todos seus termos.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO - Relator