



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000603/00-16
Recurso nº. : 129.452
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exercício de 1996
Recorrente : ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC.
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 10 de novembro de 2004
Acórdão nº. : 101-94.760

I.R.P.J. – PRELIMINAR – DECADÊNCIA – Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação a regra a ser aplicada é a do artigo 173, I do CTN, mesmo para os tributos lançados por homologação.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRALÇÃO SOCIAL - PIS. - FATO GERADOR. - MOMENTO DA SUA OCORRÊNCIA. O fato gerador da Contribuição para o PIS, nos termos do artigo 3º, “b”, e parágrafo único do artigo 6º, da Lei Complementar nºr. 07, de 1970, tem como pressuposto de fato o exercício da atividade empresarial, e sua base de cálculo é o faturamento verificado no 6º. mês anterior ao da incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência suscitada, vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral (Relator), Valmir Sandri e Orlando José Gonçalves Bueno e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para cancelar a exigência da contribuição para o PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente Julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido.

Processo nº. :10835.000603/00-16
Acórdão nº. :101-94.760



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



CAIO MARCOS CÂNDIDO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 19 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SANDRA MARIA FARONI, PAULO ROBERTO CORTEZ e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



RELATÓRIO

ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado visando a reforma da decisão prolatada pelo titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, que manteve a exigência do crédito tributário formalizado através dos autos de infração de folhas 2.457 a 2.459 (IRPJ); 2.465 a 2.467 (PIS); 2.472 e 2473 (CS); e 2.476 e 2477 (IRRF).

A recorrente teve a imunidade suspensa no ano-calendário de 1995, em razão dos fatos apurados em procedimento fiscal conforme segue:

- distribuição de patrimônio mediante pagamento de plano de saúde a associados, diretores e familiares;
- gastos relacionados com quatro aeronaves desnecessárias e/ou não relacionadas com os objetivos institucionais;
- gastos com as fazendas dos associados escriturados como despesas ou investimentos da Apec, todos representativos de distribuição de
- ~~patrimônio~~ ~~patrimônio~~, despesas particulares dos associados escriturados como despesas ou investimentos da Apec, todos representativos de distribuição de patrimônio;
- distribuição de patrimônio mediante pagamento de serviços efetivamente não comprovados a empresas pertencentes a associados, diretores e familiares;
- distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Plantas Ornamentais D'Oeste Paulista Ltda., pertencente a associados da Apec;
- distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Oeste Notícias Gráfica Editora Ltda., pertencente a familiares da diretoria da Apec;
- distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Cepal Comércio de Materiais para Construção Ltda., pertencente a associados da Apec;
- distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Grafoeste – Indústria Gráfica e Editora Paulista Ltda., pertencente a associados da Apec;

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

- distribuição de patrimônio mediante cessão de uma máquina impressora rotativa offset, alimentada por bobinas, para impressão de jornais em formato standard ou tablóide, marca Plamag, modelo Cromoset, de fabricação alemã, adquirida por US\$ 801.444,00 (preço CIF e sem impostos), à empresa Oeste Notícias Gráfica Editora Ltda. (controlada por Paulo César de Oliveira Lima, associado da Apec);
- distribuição de patrimônio por meio de aquisição de materiais ou matéria-prima para pessoa jurídica pertencente a associado da Apec;
- distribuição de patrimônio aos diretores associados por meio de simulação de suprimento de caixa;
- notas fiscais frias utilizadas para distribuição de patrimônio ou obtenção de vantagens para associados e/ou dirigentes;
- falta de apresentação de documentos comprobatórios de pagamentos efetuados a pessoas não identificadas, caracterizando distribuição de patrimônio;
- exploração de atividade econômica estranha a estabelecimento de ensino beneficiário de imunidade tributária.

Diante desse quadro, a fiscalização promoveu o arbitramento do lucro da instituição, em razão da impossibilidade de apurar o lucro real, por considerar que a escrituração mantida não atende ao disposto no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º e §§, e alterações supervenientes. Outros fatos determinantes para o arbitramento seriam a imprestabilidade da escrituração por não contemplar balanços mensais no ano de 1995, além de prática de infração a preceitos legais, às vezes mediante fraude, que demonstrariam que a escrituração não é capaz de assegurar a veracidade e exatidão das receitas e despesas. O arbitramento foi feito com base na Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, II.

Foram dados como infringidos, relativamente à tributação das receitas operacionais, a Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Lei nº 9.249, de 1995, artigos 15, III, e 16; Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, I; Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º (alíquota e adicional).

Contra o lançamento constituído na ação fiscal, a contribuinte insurgiu-se tempestivamente, nos termos da impugnação de fls..



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

O titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, decidiu pela manutenção integral do lançamento, conforme se constata às fls. 3.425 a 3.473, cuja ementa tem a seguinte redação.

“Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: SUSPENSÃO DE IMUNIDADE.

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

MULTAS.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovado o evidente intuito de fraude.

DECADÊNCIA. IRPJ.

A contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício (ano) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. PIS.

O prazo para a Fazenda Nacional exigir crédito tributário relativo a contribuições é de 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO.

Arbitra-se o lucro da pessoa jurídica cuja escrituração não permita a apuração do lucro real, independentemente das causas dessa escrituração irregular.

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996, 1997

PERÍCIA. REQUISITOS.

Incabível a perícia quanto a questão cuja elucidação dependa apenas de apresentação de documentos, da verificação de exigências legais ou de detalhes que não sejam a ela importantes.

CSLL. PIS. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

CONTRADITÓRIO. INÍCIO.

Somente com a impugnação inicia-se o litígio, quando devem ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Lançamento Procedente”

Ciente da decisão de primeira instância, em 28/03/02 (fls. 7224), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, em 24/04/2002 (fls. 7227), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

Processo n°. :10835.000603/00-16

Acórdão n°. :101-94.760

- a) que houve cerceamento do direito de defesa em razão da falta de conhecimento, por parte do Fisco, das provas reunidas no processo;
- b) que houve violência contra os direitos da recorrente pelo arbitramento do lucro, como se não existisse escrituração, ou que esta fosse totalmente imprestável, inobstante terem dela se valido durante 18 meses para o trabalho fiscal;
- c) que o lançamento foi constituído após decorrido o prazo decadencial a que a Fazenda tinha o direito de fazê-lo, relativamente aos primeiros onze meses de 1996;

PAGAMENTO DE PLANO DE SAÚDE À ASSOCIADOS, DIRETORES E FAMILIARES

- d) que mantém de longa data, Planos de Saúde para todos os funcionários, pois possui mais de 2.600 funcionários, e não pode deixar de proporcionar aos mesmos um mínimo de assistência, que lhes dê segurança. Com razão ainda maior cabe a extensão dos benefícios às 10 pessoas relacionadas no Termo de Constatação, que prestam gratuitamente seus serviços;
- e) que são justos os pagamentos efetuados, já que os dirigentes abrem mão de remuneração, perfeitamente legal, tendo apenas o benefício indireto do Plano de Saúde. O assunto deve ser tratado como um ressarcimento necessário e nunca uma distribuição de patrimônio, tanto que a instituição paga de forma nominal e contabiliza todos os gastos;

GASTOS RELACIONADOS COM QUATRO AERONAVES

- f) que a fiscalização utilizou informações obtidas a partir de contatos com funcionários do aeroporto e outras conseguidas com pessoas da Apec, com respostas diferentes, alegando os primeiros que os aviões são para uso particular e os segundos que se prestam ao transporte de professores e diretores da associação, sempre ligados aos fins educacionais. Entretanto o termo fiscal não cita quais critérios utilizados para concluir que os primeiros estavam falando a verdade e os outros não;

- g) que as afirmações dos fiscais às fls. 31, configuram um exercício de imaginação, pois não citam as provas, apenas deduzem, buscando o fim colimado de descaracterizar a necessidade das aeronaves e de sua utilização. As viagens para Brasília e São Paulo, onde estão o Ministério e a Delegacia do Ministério da Educação, são necessárias e vitais para manutenção da instituição e preservação de sua imagem. Daí concluir que essas viagens têm fins políticos é uma maldade e um pecado que não lhe podem ser atribuídos;
- h) que as viagens a Campo Grande, Corumbá, Coxim, estão relacionadas com suas atividades, pois mantém em Coxim instalações modernas e adequadas para o desenvolvimento da piscicultura, inclusive com projeto aprovado e fiscalizado pelo Ibama, e que são necessárias e indispensáveis para os alunos dos cursos de agronomia, veterinária e zootecnia, que estagiam e se especializam no assunto. Em Corumbá, é mantida embarcação particular do associado, que a cede gratuitamente para estudos dos alunos dos cursos enfocados, com deslocamentos sempre acompanhados de especialistas; Campo Grande, na rota de Coxim e Corumbá, é utilizada como apoio para compras e manutenção das atividades citadas;
- i) quanto à existência das aeronaves, tanto a Constituição Federal, como o CTN, art. 14, bem como o RIR/1994, que tratam das condições para obtenção e manutenção da imunidade, não vedam a compra de qualquer veículo, equipamento ou mesmo aviões, sendo essa decisão meramente administrativa, vedada a ingerência na condução de suas atividades;
- j) o alcance dos cursos mantidos extrapolam a região e o estado, com alunos e professores de todas as partes do país, daí a razão de deslocamentos contínuos;
- k) em processo da SRF, na 6ª Região Fiscal, que tratou da prorrogação da admissão temporária de aeronave importada, da qual é arrendatária, a autoridade encarregada aceitou os argumentos de necessidade da aeronave; igualmente quando houve a admissão temporária, prorrogada até 2002, não questionou a autoridade aduaneira sobre a necessidade da aeronave, não existindo no processo de importação nenhum óbice a esse respeito;

- l) os valores apurados no trabalho fiscal estão dentro de limites razoáveis, em face das necessidades da instituição;

GASTOS COM FAZENDAS DOS ASSOCIADOS, ESCRITURADOS COMO DESPESAS OU INVESTIMENTOS.

- m) que a assertiva da fiscalização é mera presunção, não podendo prosperar as afirmativas contidas no termo, já que a universidade mantém na cidade de Coxim (MS) prolongamento das Faculdades de Agronomia, Veterinária e Zootecnia, que, no ano examinado, estava em fase de construção, com grande movimento de veículos e maquinários, tratores de pneus e de esteira de Presidente Prudente para Coxim e vice-versa, sendo inclusive utilizados equipamentos particulares para os trabalhos da universidade, e nunca o contrário, justificando as despesas incorridas para manutenção desses equipamentos e veículos;
- n) que, quanto ao outro aspecto, relativo a despesas e investimentos que teriam sido feitos em benefício dos associados, não podem prosperar as conclusões dos auditores, porque não reuniram nenhuma prova de que os insumos comprados foram aplicados ou utilizados na fazenda particular das pessoas assinaladas no termo. Foram exibidas todas as notas fiscais, faturas, oriundas das aquisições feitas, bem como relatório das aplicações dos produtos, elaborado pelo Departamento que os utilizou;
- o) que, quanto a ser excessiva a quantidade adquirida, questiona-se quais os parâmetros de comparação usados, tendo em vista a variedade do solo nos diferentes aspectos. Quanto se utiliza um área rural para ensino prático, os insumos aplicados são usados de forma repetitiva, à vista da impossibilidade de se colocarem todas as turmas de universitários na mesma hora e no mesmo local;
- p) que os plantios experimentais visitados pelos auditores são meros canteiros existentes naquele Campus, portanto uma amostragem dos produtos trabalhados. Quanto a não terem sido levados à outra fazenda utilizada na época, foi mostrado o término do contrato de exploração, portanto não se poderia autorizar a visita a uma propriedade com a qual não mantém mais nenhum vínculo. Também seria impossível constatar agora um plantio feito depois de tanto tempo;

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

- q) que é descabido afirmar que a exploração foi feita pelos associados, mesmo pelo baixo ou nulo retorno que traz o cultivo de produtos agrícolas;
- r) que é frágil o argumento de fls. 60, de que as experiências científicas requerem utilização de corretivos e sementes em pequenas quantidades, pois nunca se disse que se tratava de experiência científica, mesmo porque essas são feitas em laboratórios e incubadoras, e o que a Apec fez foi ministrar aos futuros engenheiros agrônomos como se prepara o solo, se previne erosão, se faz curva de nível, se corrige o solo, se planta a semente, se trata, se protege a planta nos diferentes estágios até a colheita, visando a uma produtividade melhor;

GASTOS COM DESPESAS PARTICULARES DOS ASSOCIADOS ESCRITURADOS COMO DESPESAS OU INVESTIMENTOS DA APEC.

- s) que os pagamentos feitos, na ordem de R\$ 10.556,99, durante os anos de 1996 e 1997, com veículos dos associados, tratam-se de despesas com licenciamento e alguns consertos realizados;
- t) que os associados citados prestam, de maneira graciosa, serviços à instituição e, nesses trabalhos, se utilizam de seus veículos particulares para os deslocamentos, já que a Apec possui três campi universitários, fazenda experimental e hospital universitário, sendo indispensável que se proceda diária às verificações do andamento dos trabalhos nos diferentes setores;
- u) que os veículos ficam quase que à disposição da Apec, constituindo-se na prática de autêntico comodato, sendo justo que, quando um presente defeito ou avaria ocorrida em função do trabalho, se reembolse seu proprietário das pequenas despesas, sendo a relação custo/benefício bem favorável à instituição;

DISTRIBUIÇÃO DE PATRIMÔNIO MEDIANTE PAGAMENTO DE SERVIÇOS NÃO COMPROVADOS A EMPRESAS PERTENCENTES A ASSOCIADOS, DIRETORES E FAMILIARES.



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

- v) que o entendimento da fiscalização, no caso dos pagamentos à empresa PAL – Representações e Participações Ltda., referentes a despesas administrativas, que seriam socorro financeiro a esta, é, no mínimo, forçada. O julgamento da necessidade de contratação de trabalho de terceiros cabe única e exclusivamente aos diretores;
- w) que, quanto ao aspecto legal da vedação de prestar serviços de contabilidade, não lhe cabe fiscalizar a contratada, senão aos órgãos próprios citados no trabalho fiscal;
- x) que, quanto à efetividade, podem atestá-la os funcionários do setor administrativo, sendo que a Apec contratou os trabalhos, pagou-os com cheque nominativo, cumpriu a obrigação acessória de reter o imposto na fonte mediante o documento apresentado, ou seja, a fatura do prestador;
- y) que os dispositivos que regem o IRPJ, consubstanciados no RIR/1994, citam, no art. 242, que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e as restrições ao lançamento com assistência administrativa são aquelas constantes do art. 193 e seus parágrafos, que dizem respeito a pagamentos feitos a contribuintes domiciliados no exterior, portanto não faz nenhuma exigência aos pagamentos feitos a empresas brasileiras, a não ser aquelas de que sejam usuais e necessárias, dentro de um critério de razoabilidade;
- z) que a despesa incorrida está amparada legalmente, havendo que salientar que o valor debitado pela Apec certamente terá constado como receita do prestador, suportando os tributos em razão da operação efetuada;
- aa) que o fato de o espaço físico da contratada ser pequeno nada tem a ver com a prestação de serviços que, como se sabe, é usual ocorrer nas dependências dos contratantes;
- bb) que a norma legal não considera condição impeditiva para realização de trabalhos que venham a ser solicitados a uma empresa que tem um sócio que é parente dos diretores da associação, mesmo porque são pessoas jurídicas independentes;

DISTRIBUIÇÃO INDIRETA DE PATRIMÔNIO POR INTERMÉDIO DA EMPRESA OESTE NOTÍCIAS GRÁFICA



EDITORA LTDA., PERTENCENTES A FAMILIARES DA
DIRETORIA DA APEC.

- cc) que os serviços foram prestados e os pagamentos feitos com cheques nominativos, à vista de documento fiscal adequado a cada operação. A contratada exerce regularmente suas atividades, com edição diária do jornal "Oeste Notícias", que circula em toda região sorocabana e alta paulista e, ainda, em outras cidades espalhadas no estado de São Paulo, além de exemplares que são remetidos a diferentes pontos do país;
- dd) que no curso da fiscalização, foi notificada a apresentar as respectivas autorizações para prestação dos serviços, tendo esclarecido que essas autorizações antecedem o faturamento e que, após concluídos os serviços com aceitação da contratante das respectivas faturas, aquelas deixam de ter valor, razão pela qual não foram conservadas em arquivo quase cinco anos depois;
- ee) que tanto o RIR/1994, quanto o Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados (RIPI/98), aprovado pelo Decreto nº 2.637/98, que estipula as características do documentário fiscal, não prevê a emissão de ordens de serviços, sendo emitidas quando assim se julgar conveniente apenas para gerenciamento e uso interno, e guardadas até quando possam ter algum valor legal ou administrativo.
- ff) que verifica-se que todos demonstrativos feitos visaram unicamente a provar que os valores pagos à Apec eram superiores aos cobrados de terceiros e que por isso resultaria em distribuição disfarçada de lucros a seus sócios. Se não houve propósito deliberado de "fabricar" provas, cometeram o pecado capital em relação ao assunto, pois os serviços prestados nunca se resumiram em publicidade veiculada em seu jornal diário, sendo fornecidos, também, para uso das diferentes faculdades, uma gama enorme de outros impressos, tablóides, cartazes, livretos, controles, por isso não aparece propaganda em fevereiro, março e abril no jornal mencionado, embora haja pagamentos. A diferença de preços entre a Apec e terceiros não existe, já que nos pagamentos feitos estão embutidos outros trabalhos, sendo incorreta a equação montada, utilizando apenas valor faturado e quantidade de centímetros utilizados em jornal;

DISTRIBUIÇÃO INDIRETA DE PATRIMÔNIO POR INTERMÉDIO DA PESSOA JURÍDICA CEPAL COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA., PERTENCENTE A ASSOCIADO DA APEC

- gg) que a firma Cepal, estabelecida desde de 1983, coloca-se entre as empresas líderes da cidade, fornecendo produtos não só para Presidente Prudente, mas alcançando toda uma vasta região;
- hh) que, contrariando a linha de raciocínio fiscal em relação aos motivos de outras empresas de parentes de associados, neste caso a Cepal não tem a Apec como maior comprador, mas, mesmo assim, “arranjaram” os auditores algumas causas para tentar chegar ao fim que propuseram;
- ii) que das 194 vendas efetuadas em 1996 e 138 efetuadas em 1997, apenas algumas tiveram margem acima da média e, quando isso acontece, são produtos cuja unidade custam centavos de real e, claramente, neste caso não se calcula percentual dado o seu ínfimo valor;
- jj) que a média do lucro bruto se situa na faixa de 55% para 1996 e 47% para 1997, comparando apenas preço de venda com preço de compra, sem incluir os demais custos e despesas, o que está dentro da razoabilidade do mercado;
- kk) que não há nada de errado nos fornecimentos listados pelos auditores, pois cada venda reveste-se de peculiaridades próprias;
- ll) que em outra tabela, são relacionadas vendas com lucros de 50,22% a 210,13% e se referem a produtos comprados de fornecedores distantes de Presidente Prudente, caso em que os próprios fiscais já deram a explicação, ou seja, o custo de transporte é bem maior e, na composição correta, originaria uma margem de lucro normal;
- mm) que se há algum tipo de irregularidade no estoque da fornecedora, a Apec não tem culpa, cabendo ao Fisco a incumbência de auditar essa regularidade;
- nn) que o comentário feito às fls. 90, de que a Cepal era desnecessária e serviu para distribuir patrimônio ao sócio pessoa física, não passa de mera opinião que, além de subjetiva, é infundada, pois a Cepal é uma empresa que se coloca entre

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

os líderes do mercado regional, sendo a Apec mais um de seus clientes;

oo) que os demonstrativos, alegações e ilações dos fiscais são insustentáveis;

DISTRIBUIÇÃO INDIRETA DE PATRIMÔNIO POR INTERMÉDIO DA EMPRESA GRAFOESTE – INDÚSTRIA GRÁFICA E EDITORA PAULISTA LTDA., PERTENCENTE A ASSOCIADOS DA APEC

pp) que todos os impressos, livros e apostilas estão devida e claramente destacados nas notas fiscais emitidas pela fornecedora, tanto que possibilitou o quadro resumo de fls. 91/97;

qq) que, quanto à não-efetivação de concorrência para elaboração dos materiais, as razões são a falta de previsão legal que obrigue a instituição a fazê-lo e as características dos serviços encomendados, a atipicidade que exige experiência, continuidade e integração com professores e técnicos do encomendante para o aperfeiçoamento;

rr) que, quanto ao comentário de fls. 93, a estranheza sobre a quantidade de exemplares, talvez seja porque os auditores, embora tenham permanecido durante mais de dois anos visitando quase que diariamente o bloco administrativo da Apec, não se deram conta do tamanho e abrangência da instituição;

ss) que é descabido acusar-se a APEC, pinçando oito operações feitas com a fornecedora citada em que os preços oscilaram muito, pois essa alteração deve-se à qualidade do material empregado, tendo em vista a finalidade atribuída;

DISTRIBUIÇÃO DE PATRIMÔNIO MEDIANTE CESSÃO DE UMA MÁQUINA IMPRESSORA ROTATIVA À EMPRESA OESTE NOTÍCIAS GRÁFICA EDITORA LTDA (CONTROLADA POR PAULO CÉSAR DE OLIVEIRA LIMA)

tt) que a citada máquina foi importada para atender aos interesses da universidade, tanto assim que seu desembaraço aduaneiro foi precedido de todas as informações e análise

documental da própria Receita Federal, portanto “internada” dentro das normas vigentes;

- uu) que, pelo fato de que não se usa a máquina em tempo integral, havendo alguma capacidade ociosa, houve por bem a administração da Apec alugá-la parcialmente à empresa citada, sendo a remuneração mais uma fonte de recursos que propicia a manutenção de suas atividades;
- vv) que o contrato de cessão parcial do uso do bem está registrado em cartório e em sua contabilidade, e a fiscalização tomou conhecimento dele conforme comentários às fls. 98/99 do termo de constatação e notificação fiscal;
- ww) que, quanto aos gastos relacionados às fls. 101/104, questionando que teriam que ser por conta da locatária, fogem do conceito de manutenção acordado entre as partes, pois as trocas de peças e mão-de-obra decorrente aumentam a vida útil da máquina;
- xx) que importou legalmente a máquina, fez a cessão mediante contrato, mantém convênios com a usuária para o uso da máquina em boa parte do período, cedendo apenas as horas ociosas, e recebe e registra a receita da locação em conta própria e contabilmente adequada;
- yy) que o fato da cessão a uma empresa de diminuto capital sem outra garantia é uma decisão administrativa e a máquina se encontra em prédio contíguo à Apec, que a usa diariamente e notaria qualquer tentativa estranha de desvio ou avaria. Natural, também, que dois dos funcionários que operam a máquina sejam da Apec, que é quem a usa em maior tempo;
- zz) que nada há de irregular no curso feito no exterior para especialização no uso da máquina às custas da Apec, já que ela é a proprietária, maior usuária e tem o maior interesse em dominar sua utilização, não sendo justo atribuir à locatária, pois não se trata de despesas de simples manutenção.
- aaa) que, quanto à autuação exigindo os tributos relativos à importação, está o processo em fase de julgamento administrativo no Conselho de Contribuintes, portanto ainda sem decisão.

AQUISIÇÃO DE MATERIAIS OU MATÉRIA-PRIMA PARA EMPRESA PERTENCENTE A ASSOCIADO DA APEC

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

- bbb) que o argumento usado para chegar à conclusão de que houve desvio de materiais comprados pela Apec para a empresa Grafoeste, cujo sócio é pessoa ligada à instituição, é que os materiais são de uso de empresas que trabalham com impressão gráfica e que tais aquisições teriam sido desviadas a favor da empresa citada;
- ccc) que em determinados casos a APEC forneceu o material para obter apenas a impressão, dada as características sobretudo do papel empregado para cada encomenda, havendo quando isso acontece, a cobrança de mão-de-obra;

DISTRIBUIÇÃO DE PATRIMÔNIO A DIRETORES ATRAVÉS DE SIMULAÇÃO DE SUPRIMENTO DE CAIXA

- ddd) que a própria fiscalização ao citar os saldos do dia 16/09/96, comprova que houve realmente o suprimento de caixa, tanto assim que os saldos no início e no fim do dia, tiveram aumento quase que equivalente aos valores sacados na agência bancária;

NOTAS FISCAIS FRIAS UTILIZADAS PARA DISTRIBUIÇÃO DE PATRIMÔNIO OU OBTENÇÃO DE VANTAGENS PARA ASSOCIADOS E/OU DIRIGENTES

- eee) que as compras efetuadas junto a empresa Abrigo Empreendimentos Imobiliários Ltda., a recorrente faz o que é possível de sua parte, ou seja, comprar os materiais, conferi-los na quantidade e qualidade e pagar com cheques nominais, à vista do documento fiscal apropriado, mesmo que seria impossível auditar o fornecedor;
- fff) que as compras efetuadas de Condafer Comércio de Pneus Ltda., as mercadorias foram recebidas, os pagamentos feitos com cheques nominais e, quanto a situação fiscal, soa bastante estranho que um ato expedido no ano de 2000, declare a inaptidão da empresa a partir do ano de 1995;
- ggg) que as compras junto à empresa Cohbor Comércio e Transportes Ltda., inexistente qualquer prova de irregularidade, a recorrente possui as notas fiscais devidamente carimbadas com destinação dada, corretamente registrada em sua contabilidade;

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

- hhh) que, quanto às demais compras, os materiais foram adquiridos, aplicados, tudo conforme consta dos registros e relatórios da recorrente, e os valores pagos com cheque nominal, fugindo ao controle da APEC, o destino dado aos cheques, após entregá-los à fornecedora;
- iii) que é inaplicável a multa agravada, com base na Lei nº 9.430/96, art. 44, II, eis que inexiste qualquer elemento que configure fraude ou dolo, e ainda que assistisse razão aos autuantes para arbitramento do lucro, não cabe agravamento de multa para tributos exigidos com base de cálculo obtida por esse método.

A recorrente apresenta ainda, considerações sobre a imunidade tributária com citações de jurisprudência administrativa e judicial.

É O RELATÓRIO



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

V O T O (VENCIDO).

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

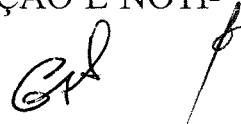
O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como visto do relato, tratam os presentes autos de suspensão da imunidade tributária prevista na Constituição Federal e endereçada às instituições de ensino, do que resultaram lançamentos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, contribuições sociais e imposto de renda na fonte, em razão dos fatos apontados pela fiscalização como infração à legislação tributária, com o conseqüente arbitramento dos lucros para os meses de janeiro a dezembro do ano-calendário de 1995.

Com vistas a obter autorização judicial para acesso à informações relativas à movimentação bancária promovida pela recorrente, a Delegacia da Receita Federal em Presidente Prudente endereçou à Procuradoria da Fazenda Nacional naquela comarca a “REPRESENTAÇÃO FISCAL” de fls. 2.111 a 2.121, da qual constam operações e negócios jurídicos efetuados os quais, segundo a Fiscalização, demonstram indícios e provas de descumprimento às regras jurídicas que informam a outorga da imunidade às instituições de educação:

- i) dispêndios com viagens para tratar de assuntos particulares, de turismo, beneficiando diretores, associados e seus familiares;
- ii) apropriação de gastos sem a correspondente identificação do beneficiário;
- iii) apropriação contábil de gastos representados por notas fiscais emitidas por empresas consideradas inaptas, o que implica ser tributariamente ineficaz a correspondente nota fiscal;
- iv) suprimentos de caixa via emissão de cheques da própria empresa, quando o saldo daquela conta apresentava elevando valor;
- v) apropriação de gastos mediante utilização de notas fiscais emitidas por pessoa jurídica inexistente, o que implica reconhecer que a recorrente teria se utilizado das denominadas “notas frias”.

Posteriormente, já na fase de conclusão dos trabalhos de auditoria fiscal, as autoridades lançadoras produziram o “TERMO DE CONSTATAÇÃO E NOTI-



Processo nº. :10835.000603/00-16

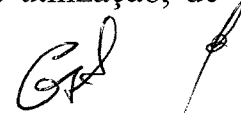
Acórdão nº. :101-94.760

FICAÇÃO FISCAL” de folhas 2.220 a 2.321, no qual restou promovida ampla descrição das principais características da APEC, alcançando desde sua constituição (estatuto social, patrimônio, objetivo, dirigentes), até os negócios e operações realizadas que entenderam não alcançados pela proteção da imunidade tributária. Vale dizer, no referido “TERMO” as autoridades lançadoras descrevem as irregularidades apuradas, minudentemente tipificadas, com vistas a afastar a outorga da imunidade, em razão do não atendimento aos requisitos legais.

É entendimento sedimentado e por inúmeras vezes ressaltado, que ocorreu distribuição de parte substancial do patrimônio da recorrente em face do que restou identificado como sendo:

- a) pagamentos de planos de saúde em benefício de associados, diretores e familiares;
- b) apropriação de gastos com viagens de natureza particular e de turismo, para essas mesmas pessoas;
- c) apropriação de gastos com operação e manutenção de aeronaves, não utilizadas no desempenho de atividades próprias da recorrente, mas sim no interesse particular dos associados e dirigentes;
- d) suportar gastos com investimentos e manutenção de propriedades (fazendas) particulares dos associados;
- e) apropriar dispêndios com despesas particulares dos associados;
- f) registrar contabilmente gastos representados por notas fiscais emitidas por empresas pertencentes a seus associados, diretores e familiares, correspondentes a serviços cuja efetividade da prestação não restou comprovada;
- g) participação em operações com a pessoa jurídica MEDIOESTE, constituída com o objetivo de distribuir, de forma indireta, patrimônio da recorrente para seus associados;
- h) promover indireta distribuição de seu patrimônio, ao realizar transações com as empresas Plantas Ornamentais D'Oeste Paulista Ltda., Oeste Notícias Gráficas Editora Ltda., Grafoeste – Indústria Gráfica Editora Oeste Paulista Ltda.;
- i) promover a cessão de máquina importada com os benefícios da Lei nº 8.010, de 1990 (art. 1º, §§ 1º e 2º).

Às folhas 2.287 e seguintes, a Fiscalização registra que identificou uma série de negócios ou operações que teriam sido realizadas mediante utilização, de



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

forma artificiosa, de notas fiscais comprovadamente irregulares, com o objetivo de distribuir parte substancial do patrimônio da recorrente, em favor dos seus associados e dirigentes.

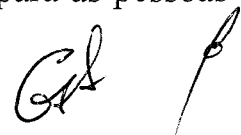
A nosso sentir, tendo presente as descrições feitas pelas autoridades lançadoras, a recorrente se utilizou de todas as figuras conceituadas através da Norma de Execução CSF/CST/CIEF nº 005, de 1991, quais sejam: da “Nota Fria”, da “Nota Fantasma”, da “Nota Contrafatada”, e da “Nota de Favor”.

Deixa registrado a Fiscalização que a recorrente apropriou gastos mediante utilização e notas comprovadamente irregulares, emitidas por inúmeras empresas, sendo que todas teriam sido “pagas” através da emissão de cheques nominativos, com o deliberado propósito de “dissimular os fatos” e, de consequência, “objetivando dificultar a sua apuração, e o evidente intuito de fraude”. Consigna, ainda, a Fiscalização que os dirigentes da recorrente se utilizaram, como forma de distribuir patrimônio da entidade em benefício das pessoas físicas, do artifício consistente na majoração dos custos das reformas e das construções, mediante apropriação contábil de gastos suportados por notas fiscais inidôneas, ideologicamente falsas.

Releva deixar registrado que as autoridades lançadoras identificaram alguns aspectos julgados importantes, quais sejam;

- com a pretensão de dar autenticidade às operações, a empresa emitiu cheques nominativos às empresas beneficiárias, emitentes das notas fiscais;
- as pessoas que endossaram os cheques estão sediadas na cidade de Presidente Prudente;
- ocorre o recebimento das importâncias em dinheiro, ou o cheque foi depositado em conta corrente mantida nas agências da própria cidade;
- as quitações constantes das notas fiscais são realizadas através de pessoas envolvidas no esquema de “notas frias”.

Inúmeras são as transações identificadas pela Fiscalização com o objetivo precípua de caracterizar não só o desvio de parte do patrimônio para as pessoas



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

físicas dos dirigentes e associados, como também para comprovar que através de outras tantas operações, restou evidenciado o intuito de fraudar o fisco.

Vejamos algumas passagens:

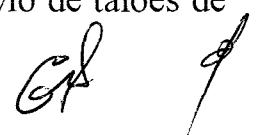
"Consoante a Representação Fiscal, processo nº 13849.000283/96-01, apenso, cheques nominativos à empresa Alves & Schuh Ltda. foram depositados em conta do associado Paulo César de Oliveira Lima e do Tesoureiro Carlos José de Oliveira Lima (...).

.....
(...) cópias dos cheques nominativos à empresa Alves & Schuh Ltda., os quais foram depositados em contas bancárias de Ana Cristina de Oliveira Lima, Augusto César de Oliveira Lima, Sérgio Menezes Ambrósio, com, às vezes, sacados em dinheiro, no caixa do banco, (...)."

Inúmeras outras operações envolvendo aquisições de materiais de construção e outros, cujos cheques utilizados para pagamento das obrigações foram parar em conta corrente do Sr. Sérgio Menezes Ambrósio, segundo a Fiscalização é proprietário da empresa Ser Mad Madeiras e Materiais de Construção Ltda., além de titular da firma individual, figurando como principal fornecedor da APEC, tendo recebido os cheques emitidos em favor de Alves & Schuh Ltda., e, através de Boletim de Ocorrência Policial, haver comunicado o extravio de toda a documentação fiscal relativa ao movimento ocorrido nos anos de 1992 a 1996. Este senhor, no entender das autoridades lançadoras, se traduz como principal protagonista em todas as operações envolvendo a APEC e demais empresas, notadamente aquelas suportadas por notas fiscais emitidas com algum tipo de irregularidade.

Em determinadas operações a Fiscalização acabou por identificar comportamento padrão, capaz de permitir, inclusive, o agrupamento das operações em função do inusitado critério utilizado com vistas a dificultar ou mesmo impedir o exercício do controle por parte das autoridades competentes, notadamente no que diz respeito à identificação dos beneficiários diretos dos pagamentos efetuados através de cheques nominativos.

Com variações de somenos importância, as operações eram efetuadas mediante missão de vários cheques, todos nominativos, tendo como beneficiária empresas inativa ou já extinta, em alguns casos com registro d extravio de talões de



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

notas fiscais, cheques esses que foram endossados mediante falsificação das assinaturas, sendo que alguns deles eram descontados em operação denominada “boca do caixa”, e outros depositados em contas correntes bancárias pertencentes a dirigentes ou associados da recorrente, e de seus familiares.

Com vistas a afastar a arguição, em preliminar, de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pelo lançamento, a autoridade julgadora monocrática assim registrou:

“Quanto à argumentação de que, por ocasião da autuação, já estaria decaído o direito de a fazenda efetuar o lançamento em relação aos meses de janeiro a novembro de 1995, cumpre observar que, no presente caso, por se tratar de lançamento de ofício, há que ser observada a regra geral contida no CTN, art. 173, I, (...).

.....
Cabe ressaltar que, no exercício em questão, a contribuinte estava legalmente obrigada ao recolhimento mensal do imposto (Lei nº 8.383, de 1991), sem nenhum exame prévio por parte da autoridade administrativa, ficando sujeita a lançamento de ofício no próprio ano-calendário se não efetuados os pagamentos na forma determinada por lei.

Relativamente ao ano-calendário de 1995, a fazenda poderia exercer seu direito, em relação aos resultados apurados em janeiro de 1995, em fevereiro de 1995, e sucessivamente, em relação a novembro de 1995, em dezembro do mesmo ano, portanto, a contagem do prazo decadencial, em relação ao último período de apuração indicado na autuação, teve início no primeiro dia do exercício seguinte, em 01/01/1996, com término em 31/12/2000. Como a contribuinte foi intimada da exigência em 21/12/2000, não há que se falar em decadência.

Ao contrário do alegado pela impugnante, o exercício não se refere ao mês, mas sim ao ano.”

A propósito da modalidade de lançamento ao qual se amolda o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, tivemos a oportunidade, através do Acórdão nº 101-94.028, de assim nos manifestarmos:



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

EMENTA:

"I.R.P.J. – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. – O Imposto de Renda e a CSLL se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex-vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).

PRELIMINAR QUE SE ACOLHE."

FUNDAMENTOS CONTIDOS NO VOTO:

O Código Tributário Nacional, segundo mandamento contido no parágrafo único do artigo 149, somente autoriza o Fisco a rever o lançamento anteriormente efetuado, quando ainda não extinto o seu direito. Vale dizer, uma vez decorrido o prazo decadencial, ou, em outras palavras, extinto o direito de lançar, sequer pode ter início o processo de revisão.

Por outro lado, o artigo 898 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, cuja matriz legal é o artigo 29 da Lei nº 2.862, de 1956, estabelece:

"Art. 898. *Omissis*.....

§ 2º. A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos dos contribuintes, para fins deste artigo, decai no prazo de cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo."

No voto proferido por ocasião do julgamento do Recurso nº 127.730, em Sessão desta data, do que resultou o Acórdão nº 101-93.642, tivemos a oportunidade de consignar "*verbis*":

"*Data venia*" do consignado pela Digna autoridade julgadora *a quo*, entendemos que a interpretação dada às disposições legais que estabelecem as modalidades de lançamento (arts. 147 a 150, do CTN), se apresenta, no mínimo, equivocada.

Processo n.º :10835.000603/00-16

Acórdão n.º :101-94.760

Com efeito, o CTN fixa três modalidades de lançamento a que os tributos e contribuições estarão sujeitos, cabendo à Lei ordinária, instituidora da exação, disciplinar a que modalidade determinado imposto, por exemplo, se submete.

Portanto, temos que a formalização do crédito tributário deve ocorrer através de Ato Administrativo de Lançamento:

- i) que tenha por base declaração prestada pelo sujeito passivo ou por terceiro, contendo informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (DECLARAÇÃO);
- ii) que a própria Lei instituidora da exação determina que a iniciativa parta da autoridade administrativa (DE OFÍCIO); e
- iii) cuja legislação atribua o pagamento do tributo ou contribuição, sem o prévio exame da autoridade administrativa (HOMOLOGAÇÃO).

O artigo 149 do CTN encerra, na essência, dois comando: a) um que contempla a prática do Ato Administrativo de Lançamento, nos termos da Lei que instituiu a exação(exemplificadamente, IPTU, IPVA etc.) e b) outro que outorga à autoridade administrativa o dever-poder de rever o lançamento tributário, qualquer que seja a modalidade a que o imposto ou contribuição, em princípio, esteja submetido.

Assim, no caso do IRPJ, ainda que se entenda esteja o mesmo submetido à modalidade de lançamento por declaração, ou mesmo por homologação, uma vez presentes os pressupostos contidos nos incisos II a IX, do artigo 149, do CTN, cabe à autoridade administrativa, de ofício, rever ou mesmo promover o lançamento tributário.

Relevante, no caso, a regra jurídica inserta no parágrafo único do artigo 149, do CTN, "*verbis*":

"Parágrafo único. A revisão do lançamento só poderá ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Fácil é concluir, portanto, que em se tratando de revisão de lançamento anteriormente efetuado, a autoridade administrativa deve:

- i) primeiro, verificar qual a modalidade de lançamento o imposto ou contribuição está submetido;
- ii) aplicar, conforme o caso, os mandamentos jurídicos de que cuidam os artigos 173 e 150, § 4º, do CTN;
- iii) observar, sempre, a norma legal do § 4º do art. 149, retro transcrito, para poder rever, só então, o lançamento tributário anteriormente efetuado.

Este Colegiado tem entendido que, após a vigência da Lei n.º 8.383, de 31 de dezembro de 1991, não há como questionar a natureza por homologação do lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, conforme já reiteradamente decidido, inclusive em recentes julgados desta própria, como se verifica, entre outros do Acórdão n.º 101-92.545, de 23 de fevereiro de 1999, cuja ementa está escrito:

"IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Processo n.º :10835.000603/00-16

Acórdão n.º :101-94.760

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANC. DA SEGURIDADE SOCIAL

.....
DECADÊNCIA – Estabelecendo a lei o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só, não configura lançamento – ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o prazo para que a Fazenda Nacional formalize a exigência do imposto de renda das pessoas jurídicas é aquele fixado no parágrafo quarto do artigo 150 do Código Tributário Nacional que, igualmente, devem ser aplicado aos chamados procedimentos decorrentes”.

Mais recentemente, em processo administrativo fiscal no qual fui Relator, esta mesma Câmara, acolheu - à unanimidade - a preliminar de decadência, como se verifica do Acórdão n.º 101-93.146, de 15 de agosto de 2000, cuja ementa tem a seguinte redação:

“DECADÊNCIA – I.R.P.J. – EXERCÍCIO DE 1993 – O imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN)”.

Tratando desta matéria, em fundamentado voto, consignou o ex-Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, na fundamentação do Acórdão n.º 107-2.787:

“(…) O lançamento, como é cediço, é o procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário. Sua definição está contida no art. 142 do CTN, nos seguintes termos:

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

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

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

São três as modalidades de lançamento, previstas no CTN, a saber:

- a) o lançamento por declaração (art. 147);
- b) o lançamento de ofício (art. 149);
- c) o lançamento por homologação (art. 150).

A característica de cada uma dessas modalidades de lançamento está no grau de participação do sujeito passivo na prestação de informações à autoridade administrativa para que esta possa constituir o crédito tributário.

O lançamento por declaração é aquele "efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação."

Em outras palavras, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo informa à autoridade administrativa, através de um documento, todos os dados e informações necessárias para que aquela autoridade possa, nos termos do art. 142 do CTN, retro transcrito, determinar o montante do tributo devido, com a conseqüente notificação de lançamento ao sujeito passivo, na qual constará o valor devido, bem como o prazo limite para a sua quitação. Em resumo, ocorrido o fato gerador do tributo – situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária -, o sujeito passivo presta à autoridade administrativa as informações relativas a este fato, de modo que possa constituir o crédito tributário.

O lançamento de ofício é aquele efetuado nas hipóteses descritas no art. 149 do CTN, podendo, ser definido, em linhas gerais, como aquele em que a iniciativa compete à autoridade administrativa, seja em razão de determinação legal, tendo em vista a natureza do tributo, como também nos casos de omissão do sujeito passivo em relação à determinada matéria. Observe-se que essa modalidade de lançamento substitui as demais, nos casos previstos em lei.

Já o lançamento por homologação prevista no art. 150 do CTN ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Referido dispositivo tem a seguinte redação:

"Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

Aos tributos submetidos a esta modalidade de lançamento, a lei ordinária atribui ao sujeito passivo a obrigação (dever) de efetuar o pagamento, sem

Processo n.º :10835.000603/00-16

Acórdão n.º :101-94.760

prévio exame da autoridade administrativa. Ou seja, ocorrido o fato gerador, que, como já dissemos, é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, cabe ao sujeito passivo determinar, nos termos da lei de regência, a matéria tributável, o montante devido, quando for o caso, bem como proceder ao seu pagamento nos prazos fixados em lei.

Observe-se que, não há, até este momento, qualquer interferência da autoridade administrativa, para efeito de exigir o pagamento do tributo devido.

Estou convencido de que esta modalidade de lançamento é que vem sendo aplicado à maioria dos tributos previsto no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

(...) Como se sabe, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, representa, em linhas gerais, pelo acréscimo patrimonial verificado em dois momentos distintos. Em assim sendo, cada aquisição de renda – fato gerador do tributo, nos termos do art. 43 do CTN – dá nascimento ao vínculo obrigacional tributário. A ocorrência desses fatos geradores é que permite exigir o imposto no decorrer do chamado período-base

(...) Parece-me clara, portanto, que a obrigatoriedade de o contribuinte antecipar o pagamento (...), nos moldes previstos na legislação atual, dada a ocorrência da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sem que haja qualquer exame prévio do fisco, seja na determinação da base de cálculo, seja na fixação do *quantum* devido, implica em atribuir ao imposto de renda pessoa jurídica a qualidade de tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos estritos termos do art. 150 do CTN”.

No mesmo sentido, quando da apreciação de compensação indevida de prejuízos, IRPJ – 1992, assentou esta Câmara na ementa do Acórdão n.º 101-92.642, de 14 de abril de 1999:

“DECADÊNCIA – Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento de prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.”

No Acórdão n.º 01-0.174, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mencionado nesse voto, assim se manifestou o Relator à época Presidente da CSRF, Conselheiro Amador Outereiro Fernández:

“(…) data vênua dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento. Evidentemente que, se ainda dentro do prazo de lei, a autoridade administrativa verificar que o proceder (atos praticados) ou atividade desempenhada pelo sujeito passivo não está de acordo com o que dispõe a lei não só negará homologação, como ainda efetuará o lançamento de ofício (no caso substitutivo do por homologação), nos termos do art. 149, V, do C.T.N.

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade do administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo ad quem cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictamente, pelo decurso do prazo extinto (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN)."

Ainda, no mesmo sentido, isto é, que a regra contida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN se aplica a todos os tributos cuja sistemática de lançamento se amolde à definição contida no *caput* do mesmo artigo, sem se cogitar de existência de pagamento conclui a Colenda 4ª Câmara deste Conselho, em votação unânime, ao prolatar o Acórdão n.º 104-16.695, de 10/11/98, consignando na ementa:

"IRF – TRIBUTOS – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – FATO GERADOR – DECADÊNCIA – Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento "*ex-officio*" formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado."

Todavia, havendo resistência à tese do lançamento por homologação para as pessoas jurídicas, nos casos em que nenhum tributo tenha sido recolhido, ainda assim, no presente caso, a decadência estaria concretizada, pois, segundo o ordenamento jurídico vigente à data dos fatos em controvérsia, haveria de incidir a regra estabelecida pelo art. 173, I, do CTN, e reproduzida no inciso I do art. 711 do RIR/90, ainda mantida no inciso I do art. 898 do RIR/99, qual seja a de que o prazo decadencial extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como a exigência fiscal poderia ser formalizada em fevereiro, março, novembro e dezembro de 1994, pois as eventuais irregularidades, conforme amplamente detalhado no "Termo de Constatação", teriam ocorrido nessas datas, o primeiro dia do exercício seguinte seria 01/01/95, acrescentado-se a essa data 5 (cinco) anos chegaríamos a 01/01/2000, ou seja, cinco anos após a data em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como, todavia, o procedimento fiscal foi finalizado (o lançamento) com o Auto de Infração em 26/05/2000, quando isso ocorreu já haviam decorrido mais de cinco anos e o direito da Fazenda Nacional já havia perimido.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para tornar insubsistente o crédito, em face da ocorrência da decadência."



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

Ainda recentemente a Insigne Conselheira Sandra Maria Faroni, ao julgar o recurso nº 134.368, fez consignar na menta do correspondente Aresto:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

DECADÊNCIA. IRPJ.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública de a União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.

CONTRIBUIÇÕES. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo previsto para a constituição de créditos relativos às contribuições administradas pela SRF é de cinco anos.

Recurso provido"

Relevantes e oportunos são os ensinamentos ministrados pela culta Conselheira, no Acórdão nº 101-94.683, de 15 de setembro de 2004, cuja ementa está acima transcrita, aos quais esta Câmara não só acompanhou como aplaudiu, ao tempo em que depositou apoio à sua manifestação:

"A empresa suscitou preliminar (de mérito) de decadência. Turma julgadora rejeitou-a ao argumento de que a decadência se rege pelo art. 173 do CTN, que a entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1996 deu-se 29/04/1997 (fls. 40), que o ato de entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica enquadra-se na situação prevista no parágrafo único do citado artigo 173 do CTN, que a contagem do prazo quinquenal iniciou-se nessa data, que a decadência ocorreria em 29 de abril de 2002.

Discordo do entendimento do ilustre Relator. No caso, está-se a tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não por declaração. Qualquer que seja a modalidade de lançamento prevista na legislação específica de um determinado tributo – por declaração ou por homologação – constatado erro no crédito apurado, a administração exigirá a diferença mediante lançamento de ofício. Mas nada permite concluir, como fez o ilustre Relator, que a decadência do direito de a Fazenda Pública efetivar o lançamento de ofício se rege sempre pelo art. 173 do CTN.

O lançamento de ofício, para exigir crédito tributário decorrente de erros cometidos no lançamento original (qualquer que seja a modalidade prevista na legislação do tributo) ou para aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação legal, só pode ser feito enquanto não transcor-

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

rido o prazo de decadência, que é de cinco anos. Porém o termo inicial para contagem desse prazo varia, conforme se trate de tributo sujeito a lançamento por declaração ou a lançamento por homologação.

Estabelece o Código Tributário Nacional:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

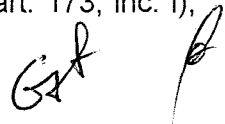
Portanto, o CTN prevê três modalidades de lançamento : por declaração (art. 147), por homologação (art. 150) e de ofício (art. 149). Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original, (inciso I do art. 149, caso do IPTU, por exemplo) , é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de tributo nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação), e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade, ou praticado exclusivamente para aplicar penalidade (art. 149, inc. VI).

A legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo:

a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue o lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art.147): ou

b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra a (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, p. único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos casos de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo (art. 173, inc. I);



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

ou (2) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, parágrafo único).

No caso da letra **b** (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade, ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento. Essa regra é excepcionada na ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesses casos, segundo a melhor doutrina, o prazo decadencial passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, em razão do comando emanado do § 4º, *in fine*, do art. 150. É que, inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo ou simulação, deve ser adotada a regra geral, esta contida no art. 173, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica.

Nessa ordem de idéias, a contagem do prazo de decadência para o lançamento de ofício não se rege *sempre* pelo art. 173 do CTN, mas sim, depende da modalidade de lançamento prevista na legislação específica do tributo. Para os tributos cuja legislação preveja como sistemática de lançamento o "por homologação", o *dies a quo* para a contagem do prazo de cinco anos será : (1) o da ocorrência do fato gerador, como regra geral; (2) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado, para os casos de dolo, fraude ou simulação."

A questão que se coloca, no caso, é saber: com a prática dos atos apurados pela Fiscalização, dos quais resultaram, inquestionavelmente, transferência de parte do patrimônio da recorrente para as pessoas físicas de seus dirigentes, de seus associados e de alguns dos familiares daqueles, se estaria caracterizado, tipificado, quaisquer dos ilícitos elencados nos artigos 71, 71 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, "*verbis*":

"Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Uma análise pouco mais aprofundada dos dispositivos legais transcritos, conduz o intérprete à conclusão de que a figura tipificada como sonegação traduz a prática de uma ação ou ato de omissão, naturalmente após ocorrido o fato impositivo, de forma dolosa, com o objetivo de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, ou das condições pessoais que permitam identificar o contribuinte, sejam elas suscetíveis de afetar a obrigação de natureza tributária, tida como principal, ou mesmo o crédito tributário correspondente a tal obrigação.

Já a ação ou omissão dolosa, praticada antes de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, tipificada como fraude, tem por objeto impedir ou retardar sua concretização, ainda que de forma parcial, podendo objetivar, ainda, a exclusão ou modificação das características essenciais do fato impositivo, de forma tal que tenha como consequência a redução do montante do imposto devido, ou, ainda, visando evitar ou diferir o pagamento dessa exação tributária.

Basta uma simples leitura, tanto do "TERMO DE CONSTATAÇÃO E NOTIFICAÇÃO FISCAL" quanto nas fundamentações constantes da decisão recorrida, para se concluir que todos os atos praticados pela recorrente visavam, essencialmente, o direcionamento de parte do patrimônio acumulado em razão do desenvolvimento de suas atividades, não na consecução de seus objetivos sociais, mas sim no favorecimento das pessoas físicas de dirigentes, associados e, inclusive, de parentes daqueles.

A autoridade julgadora monocrática promoveu análise de todos os argumentos expendidos na peça impugnativa, enumerando cada um dos itens elenca-

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

dos pelas autoridades lançadoras, de modo a deixar patente que todos, sem exceção, caracterizam o firme propósito de “*distribuição do patrimônio*”.

A nosso sentir, seja pelo fato de haver ocorrido “*pagamento de plano de saúde a associados, diretores e familiares...*”, seja por haver apropriado “*gastos com viagens particulares*”, seja pelo fato de ter ocorrido “*pagamento de serviços efetivamente não comprovados a empresas pertencentes a associados, diretores e familiares*”, seja, ainda, em razão de utilização de notas fiscais inidôneas, do que resultou majoração dos custos dos investimentos e, de consequência, “*obtenção de vantagens para associados e/ou dirigentes*”, o objetivo primordial, evidente, está na transferência de recursos para esses mesmos associados ou dirigentes.

As ações praticadas, como fácil é concluir, não se amoldam, não se subsumem às hipóteses descritas pelas normas legais que definem as infrações capazes de permitir a exasperação da penalidade pecuniária.

Com vistas a corroborar o entendimento aqui esposado, relevante trazer à colação alguns trechos da decisão recorrida, na parte em que analisa, preambularmente, o ato suspensivo da imunidade tributária:

“As irregularidades e desvios patrimoniais apurados ao longo da ação fiscal permitem concluir que a Apec, embora tendo como finalidade o ensino superior e de 2º grau (art. 1º do Estatuto, fl. 14), não atendeu ao requisito primordial da ausência do objetivo de lucro.

Toda imunidade é uma limitação ao poder de tributar, e as limitações ao poder de tributar no sistema da Constituição vigente são reguladas por lei complementar, que é, na espécie, o Código Tributário Nacional (lei complementar por *ratione materiae*), embora não seja pelo aspecto formal, visto que ao tempo de sua edição não existia, sob esse aspecto, lei complementar no Direito brasileiro.

Ora, é inegável que os fatos apontados no termo de constatação e que foram inteiramente corroborados pelas irrefutáveis provas juntadas pelos exatores, embora considerados irrelevantes e banais pela impugnante, demonstram que a Apec não atendeu aos pressupostos contidos no CTN, art. 14, I e II.

Nessa hipótese, torna-se aplicável o § 1º do referido artigo, que determina a suspensão do benefício pela autoridade competente (...).

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

Com referência à doação supostamente efetuada à Santa Casa de Misericórdia de Presidente Prudente, o documento não foi trazido ao presente processo.

Além disso, somente para utilizar argumento bastante presente na impugnação apresentada, se foi efetivamente doado o montante de R\$ 163.860,19, equivalente a 223.364,49 Ufir, tomando-se por base a Ufir média do ano de 1995, tal "valor é irrisório" já que corresponde a apenas 0,63% da receita da instituição no ano anterior, 35.561.557 Ufir.

Entretanto, a soma de todas as parcelas "irrisórias" ou "insignificantes" transferidas do patrimônio da Apec para o de seus associados, somente com relação a notas frias ou de favor ou lançamento sem comprovação (em que vários cheques foram encontrados nas contas dos associados), naquele ano-base, totaliza a cifra de R\$ 2.269.805,93.

Os gastos com benefícios diretos a associados (viagens, planos de saúde, aeronaves, fazendas, etc.) totalizaram R\$ 526.218,54.

Se considerarmos, além dessas transferências diretas, devidamente comprovadas nos autos, os benefícios indiretos e não quantificáveis auferidos pelos associados cujas empresas floresceram à sombra e em decorrência de operações favorecidas com a Apec, devidamente demonstradas nos itens 9 a 15 do termo de constatação, torna-se risível o argumento de que foi a União e não a instituição e seus associados que se beneficiaram com a imunidade.

A não distribuição de lucros estava contemplada no próprio estatuto da entidade (art. 2º).

.....
Entretanto, para que não se alegue cerceamento de defesa, analisemos cada item, em separado, para verificar se de fato houve distribuição, tendo em vista os argumentos da impugnante."

É incontestável que a recorrente, considerados todos os atos praticados e exemplarmente caracterizados pelas autoridades lançadoras, teve como objetivo único a transferência de parte do seu patrimônio para o das pessoas físicas dos associados e diretores, o que restou evidenciado nos trechos reproduzidos da decisão preferida pela autoridade julgadora monocrática.

Sendo certo que o objetivo estabelecido e almejado, cujas ações visavam exatamente sua consecução, consistia no favorecimento de pessoas ligadas à instituição, causa primordial do ato suspensivo da imunidade, não há como aplicar,

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

ao caso concreto, a regra jurídica inserta no artigo 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999.

Afastada a hipótese de incidência da penalidade exasperada, por inexistir o “*evidente intuito de fraude*”, temos que o lançamento tributário de que cuidam os presentes autos tem por disciplina o conteúdo do artigo 150 do CTN. Vale dizer, ao imposto de renda da pessoa jurídica, tributada com base no lucro arbitrado, para efeito de contagem do prazo decadencial, deve-se observar o comando jurídico contido no parágrafo quarto do artigo 150 do CTN.

Assim considerando, e tendo em vista que o lançamento em discussão só foi formalizado em 21 de dezembro de 2000, é indiscutível que naquela data já havia decaído o direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário relativamente aos períodos de janeiro a novembro de 1995, não podendo subsistir, por isso mesmo o presente lançamento, na parte acima referenciada.

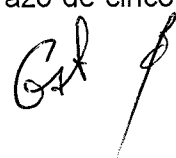
MÉRITO

Para enfrentamento do mérito da matéria litigada, ao tempo em que adotamos, trazemos à colação análise promovida pelo Insigne Conselheiro Paulo Roberto Cortez, quando do julgamento do Recurso protocolizado sob o nº Recurso nº. 131.139, que deu causa ao Acórdão nº 101-94.609, de 17 de junho de 2004.

Mencionado Aresto tem esta ementa:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DE DEFESA – FALTA DE INTIMAÇÃO – IMPROCEDÊNCIA – Não é causa de nulidade do lançamento de ofício, a falta de intimação do sujeito passivo sobre as irregularidades apuradas durante a ação fiscal, caso a autoridade autuante entender desnecessário tal procedimento.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CASO DE DOLO OU FRAUDE – Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se a regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte à-
quele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO – SUS-
PENSÃO DA IMUNIDADE – As instituições de educação podem ter
a imunidade tributária suspensa nos precisos termos do § 1º, do ar-
tigo 14, por descumprimento dos incisos I e II, do mesmo artigo § 1º,
do artigo 9º, do Código Tributário Nacional. Os pagamentos a bene-
ficiários não identificados (empresas comprovadamente inexistentes
ou declaradas inaptas para emissão de documentário fiscal) medi-
ante utilização de notas fiscais inidôneas (Súmulas de Documenta-
ção Tributariamente Ineficazes) e pagamento de despesas pessoais
dos diretores e associados caracterizam distribuição de lucros ou
rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus admi-
nistradores.

IRPJ – SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – LANÇAMEN-
TO DE OFÍCIO – LUCRO ARBITRADO – POSSIBILIDADE – Sus-
pensa a imunidade tributária, por descumprimento do disposto no
artigo 14 do Código Tributário Nacional, é cabível o lançamento do
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica mediante arbitramento
do lucro quando a escrituração contábil não contém os elementos
indispensáveis para a apuração do lucro real.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – CSLL – PIS – A decisão proferida
no lançamento principal estende-se aos demais lançamento face à
relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

MULTA QUALIFICADA - Se as provas carreadas aos autos pelo Fis-
co, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato ge-
rador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, cabe
a aplicação da multa qualificada.”

Ao desenvolver os fundamentos de decidir, com vistas a satisfazer ao prin-
cípio da motivação, o Nobre Conselheiro fez consignar:

“A imunidade tem como pressuposto a execução do fim público, a ausência de
intuito lucrativo e a generalidade na prestação do serviço. Diante disso, não há
dúvidas, que cabe à instituição manter documentos e proceder à escrituração,
mesmo que rudimentar ou simplificada, de todo o patrimônio, entradas e desti-
nação dos recursos, despesas, receitas etc., a fim de que, quando solicitada a
comprovar o seu direito, tenha condições de comprovar que atende as determi-
nações legais para enquadrar-se como uma entidade imune.

A norma legal não exige que a instituição beneficiária da imunidade mantenha
escrituração regular nos termos das leis comerciais e fiscais, conforme as regras
aplicáveis as pessoas jurídicas em geral, porém, é indispensável para o gozo da
imunidade, que todas as operações realizadas possam ser comprovadas, por
meio de documentos hábeis e idôneos.

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

Esse fato é essencial para que a autoridade possa aferir o correto exercício de atividades da instituição no contexto da imunidade tributária, o qual somente pode ser feito mediante os registros e documentos das operações. A lei permite a simplificação da escrituração das entidades imunes, porém, é indispensável o cumprimento das exigências relativas a não distribuição de valores que caracterizem distribuição de patrimônio aos seus fundadores, dirigentes ou associados.

Nesse sentido, cabe à entidade provar que não há qualquer benefício ou participação no resultado ou parcelas do patrimônio por parte de seus associados ou mantenedores, assim como, que seus recursos estão sendo aplicados unicamente com a finalidade da manutenção e consecução dos objetivos institucionais. Assim, a instituição deve possuir e apresentar todos os elementos e documentos probatórios suficientes para justificar o direito à imunidade.

Ou seja, a falta de escrituração mesmo que simplificada ou então a falta da apresentação de documentos probatórios das transações, autorizam as autoridades fiscais encarregadas do exame do cumprimento das condições estabelecidas para fruição da imunidade, proceder a suspensão da imunidade tributária e exigir o tributo em decorrência de eventuais desvios dos fins a que se destina a instituição, bem assim a distribuição de recursos aos mantenedores e associados da instituição.

No caso sob exame, caberia fatalmente à recorrente provar o seu efetivo enquadramento como entidade imune, bem assim o preenchimento das respectivas condições legais. Por outro lado, quando efetivamente apurados e demonstrados pela fiscalização os fatos que indicam o descumprimento da norma, como na presente hipótese, trata-se de responsabilidade da instituição a produção das provas necessárias a legitimar o seu direito à imunidade.

A respeito do ônus da prova, registro a lição de Luiz Henrique Barros de Arruda (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p.24):

“Por derradeiro, destaque-se que a atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício, com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar a declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que trata ou deva ter conhecimento, se omite, recusa-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente. Assim, inclusive, o autorizam os arts. 148 e 149 do CTN e 889, 894 e 895 do RIR/94.”

No mesmo sentido o entendimento de Luis Eduardo Schoueri (Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal “, in Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Dialética, vol 2, p. 81):

“O ônus da prova é regulado em nosso Ordenamento, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

'Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

I - ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito.'

Com efeito, como ensinam Tipke e Kruse, também no Direito Tributário prevalecem as regras do ônus objeto da prova que - excetados os casos em que a lei dispuser em diferentemente - impõem caber o dever de provar o alegado à parte de quem a norma corre."

Também o mestre Alberto Xavier (*Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), assim expressa seu entendimento:

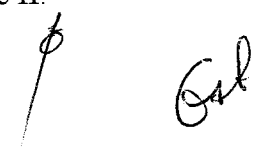
"Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade."

Como vimos, a suspensão da imunidade da recorrente com o decorrente lançamento tributário deu-se em razão de várias irregularidades apuradas em ação fiscal junto à recorrente, caracterizadoras de distribuição de parcelas do seu patrimônio a associados nos anos-calendário de 1996 e 1997, que autorizaram a suspensão, naquele período, da imunidade tributária de que gozava como entidade educacional imune e, em decorrência, o arbitramento do lucro e a exigência dos tributos e contribuições devidos.

As irregularidades tributárias apuradas no curso da ação fiscal autorizam concluir que a recorrente, embora tendo como finalidade o ensino superior e de 2º grau (art. 1º do Estatuto, fl. 35), não atendeu aos requisitos primordiais para a fruição da imunidade.

Os fatos apontados no termo de fiscalização encontram-se devidamente corroborados pelas provas juntadas aos autos e demonstram que a recorrente deixou de atender aos pressupostos contidos no CTN, art. 14, I e II.



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

Diante disso, o caso está devidamente inserido no parágrafo 1º do artigo 14 do CTN, que determina a suspensão do benefício pela autoridade competente, conforme estabelecido na Instrução Normativa (IN) SRF nº 71/80, e no Regimento Interno da SRF, art. 155, aprovado pela Portaria MEFP nº 606/92, referendada pela Portaria MF nº 678/92.

Como bem exposto na decisão recorrida, com respeito aos argumentos de filantropia e de utilidade pública levantados pela interessada, ainda que não demonstrados com elementos probantes, é de se esclarecer que, para o gozo da imunidade, não basta que a entidade faça alguns atendimentos gratuitos, é preciso atender os requisitos legais para sua fruição, entre eles, a não-distribuição de lucros. E ainda, que a soma de todas as parcelas consideradas “irrisórias” ou “insignificantes” transferidas do patrimônio da Apec para o de seus associados, somente com relação a notas frias ou de favor ou lançamento sem comprovação, naqueles anos-base, totaliza a cifra de R\$ 4.533.264,14. Os gastos com benefícios diretos a associados (planos de saúde, aeronaves, fazendas, etc.) ultrapassam R\$ 150.000,00 em 1996 e R\$ 250.000,00 em 1997.

A não distribuição de lucros está contemplada no próprio estatuto da entidade (art. 2º):

“Art. 2º – Como a Associação não visa lucros, não serão remunerados por qualquer forma os cargos de diretoria e não haverá distribuição de lucros, bonificações, dividendos ou vantagens, aos seus dirigentes, mantenedores ou associados, sob qualquer forma ou pretexto.”

Os principais fatos que levaram à suspensão da imunidade são os seguintes:

DISTRIBUIÇÃO DE PATRIMÔNIO MEDIANTE PAGAMENTO DE PLANO DE SAÚDE A ASSOCIADOS, DIRETORES E FAMILIARES.

A recorrente limita-se a argumentar que mantém planos de saúde para todos seus funcionários, cabendo, com maior razão, a extensão do benefício às pessoas relacionadas no termo de constatação, as quais prestam gratuitamente seus serviços.

A fiscalização constatou que nos anos-calendário de 1996 e 1997, a instituição realizou o pagamento de despesas com o convênio médico dos associados Ana Cardoso Maia de Oliveira Lima, Carlos José de Oliveira Lima, Solange Aparecida Mungo de Oliveira Lima, Augusto César de Oliveira Lima, Paulo César de Oliveira Lima, Maria Regina de Oliveira Lima Carapeba, Agripino de Oliveira Lima Filho, Cecílio Aneas Filho, Luciane Capelasso de Oliveira Lima e Cristiane Velasques Lopes.

Tais pagamentos evidenciam o benefício indevido aos associados e familiares, bem como contrariam os estatutos da entidade e os requisitos legais para gozo

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

da imunidade tributária, que vedam o pagamento ou a distribuição de quaisquer vantagens aos associados, independentemente de sua denominação ou valor.

GASTOS RELACIONADOS COM QUATRO AERONAVES DESNECESSÁRIAS E/OU NÃO RELACIONADAS COM OS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS.

A recorrente deixou de trazer aos autos as provas efetivas da necessidade de utilização de aeronaves em suas atividades relacionadas ao ensino. Em suas razões de recurso, argüi que as viagens para Brasília e São Paulo tinham a finalidade de visitas ao Ministério da Educação e a Delegacia do Ministério de Educação e que as viagens a Campo Grande, Corumbá e Coxim estão relacionadas com suas atividades, porém, limitou-se a argumentar, sem trazer aos autos qualquer elemento de prova.

Não tem razão a recorrente quando menciona que o trabalho fiscal teria praticado “ingerência na administração de terceiros”, pois a instituição tem o direito e o livre arbítrio para utilizar os seus recursos patrimoniais da forma que melhor lhe aprouver. Contudo, para permanecer na fruição da imunidade tributária, os dispêndios efetivados, bem como as aplicações dos recursos da entidade têm de ser realizados de acordo com as normas previstas em lei.

No caso, os investimentos e despesas efetuados pela recorrente com a aquisição e manutenção de quatro aeronaves não estão devidamente caracterizadas como sendo necessárias às suas atividades institucionais, em razão do volume dos gastos e pela falta de comprovação dessa necessidade, o que denota a utilização para outras finalidades.

Além disso, os demais argumentos levantados pela autuada não auxiliam na solução do caso a seu favor, pois elementos constantes dos autos, não se denota adequado aceitar a tese de que a aquisição das quatro aeronaves se deve ao tamanho da Unoeste ou mesmo que a irá inserir no processo de globalização em curso no mundo todo, pois efetivamente não restou comprovada a necessidade da utilização das mesmas. Ou seja, o requisito da necessidade das despesas de viagens, não ficou devidamente comprovado. Irrelevante para o caso o fato que foi decidido no processo que tratou da prorrogação da admissão temporária da aeronave importada não faz prova de sua necessidade.

Deve-se ressaltar ainda, que não consta que a autuada mantenha um curso de engenharia aeronáutica ou algo relacionado com aviação e, portanto, os gastos com deslocamento de seus diretores não podem ser aceitos como necessários, normais e usuais para o tipo de atividade desenvolvida pela instituição educacional.

GASTOS COM AS FAZENDAS DOS ASSOCIADOS ESCRITURADOS COMO DESPESAS OU INVESTIMENTOS DA APEC, TODOS REPRESENTATIVOS DE DISTRIBUIÇÃO DE PATRIMÔNIO.

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

A acusação fiscal diz respeito a despesas relativas a serviços executados no campo e em máquinas, realizadas por empresas em Campo Grande (MS) e Cuiabá (MT).

A recorrente afirma que mantém na cidade de Coxim um prolongamento das faculdades de Agronomia, Veterinária e Zootecnia, porém, tais afirmativas estão desacompanhadas dos elementos essenciais, quais sejam as provas de tais fatos. Como citado pela decisão recorrida, não se encontra nos prospectos juntados pela impugnante referência a esse prolongamento.

Consta inclusive do parecer que embasou a despacho decisório do Delegado da DRF em Presidente Prudente que antecedeu a suspensão da imunidade (fls. 6636), que o Estatuto da entidade não prevê a manutenção de campus avançado, o qual funciona dentro da propriedade de diretores da entidade, sem nenhum termo/compromisso que garanta às partes a integralidade de seu patrimônio e de outra parte a livre utilização dos bens ou benfeitorias instaladas como parte do propalado projeto.

Quanto à denominada “Fazenda Experimental II”, localizada no município de Caiuá – SP, aplica-se o mesmo raciocínio, por ser a fazenda de propriedade dos senhores Paulo César de Oliveira Lima e Augusto César de Oliveira Lima. Os autuantes verificaram *in loco* que a área da entidade que foi visitada não comportava todo o material que foi adquirido.

Além disso, pelo que depreende-se dos autos, as receitas dos produtos era destinada aos sócios da recorrente, enquanto que a ela somente cabia os custos e investimentos.

UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS FRIAS

No decorrer dos anos de 1996 e 1997, foram encontradas notas fiscais frias utilizadas para distribuição de patrimônio para associados/direntes.

ABRIGO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA – diversos cheques do Banco do Estado de São Paulo S/A, foram emitidos e contabilizados sob a rubrica “Edifícios e Construções”, como pagamento de diversas notas fiscais, sem a identificação do fornecedor e do documento fiscal correspondente. Restou confirmado com referidos cheques, com endossos falsificados, foram sacados ou depositados nas contas correntes de Diretores, Associados e/ou familiares, caracterizando assim, a distribuição de patrimônio da entidade. Destacam os autuantes que a empresa iniciou suas atividade em 1991, e não efetuou qualquer operação mercantil, sendo extinta em 31/07/1991.

A recorrente alega ser adquirente de boa-fé, porém, na situação de adquirente de serviços ou mercadorias, é imprescindível que o tomador/adquirente comprove a efetiva realização das transações, seja pela execução dos serviços con-

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

tratados ou pelo ingresso das mercadorias adquiridas, além do real pagamento para o fornecedor. O que não pode se aceitar é o argumento simplório de que não é possível auditar a efetiva existência do fornecedor, ou ainda que é suficiente o pagamento mediante a apresentação da nota fiscal. Ora, é uma questão primária e, por menor que seja o nível de esclarecimento e discernimento de um empresário, não é possível aceitar como regular qualquer negócio que seja realizado e efetivamente concretizado com uma empresa "fantasma". Este relator não consegue vislumbrar uma transação regular, em que efetivamente ocorra a tradição dos bens, com uma empresa inexistente. Pode até ocorrer a tentativa de um eventual fornecedor, de forma ilícita, apresentar nota fiscal de outrem (empresa fantasma, por exemplo), mas ao tomador, ao conferir os dados e efetuar o pagamento cabe o simples exame do documento fiscal e a constatação de qualquer irregularidade. Ou então, cabe a ele a responsabilidade pela desídia.

Porém, no presente caso, tampouco pode se aceitar o caso de adquirente de boa-fé, pois os fatos são relevantes e as irregularidades saltam aos olhos, não sendo cabível aceitar os argumentos de defesa, como veremos nas operações a seguir.

CONDAFER COMÉRCIO DE PNEUS LTDA – A empresa encontra-se inapta desde 13/03/1995, sendo que a partir dessa data foram tornados ineficazes todos os documentos fiscais por ela emitidos. Aqui também a recorrente deixa de comprovar o recebimento da mercadoria, seu pagamento e a utilização dos bens.

COHBOR COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA - Foi declarada inapta desde 26/01/92, e declarados ineficazes tributariamente todos os documentos emitidos a partir de então. A fiscalizada registrou em sua contabilidade notas fiscais de 1995 e 1996, cujos pagamentos foram efetuados mediante a emissão de cheques nominais, aos quais foram procedidos endossos falsificados e posteriormente sacados ou depositados em contas correntes de pessoas não identificadas.

METALÚRGICA FRAME LTDA – Empresa inapta desde 30/04/1996. Os pretensos pagamentos efetuados pela recorrente foram efetuados com cheques nominais, sendo após o endosso, devolvidos aos diretores da APEC, posteriormente foram sacados ou depositados em contas correntes de pessoas não identificadas. Confirma a irregularidade dos documentos o depoimento do Sr. Antônio Dias, onde afirma que no período em que foi sócio da empresa, em especial nos anos de 1996 e 1997, não vendeu nenhum produto e tampouco executou qualquer projeto para a APEC.

PRUDEN PEDRAS COM. PEDRAS DECORATIVAS LTDA – ME – Considerada inexistente de fato desde 31/08/1993, teria efetuado vendas à recorrente no período fiscalizado. Da mesma forma a empresa **FRANCIANO BUCCHI – ME**, a empresa **HP COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, a empresa **NANCI GUIMARÃES DANTAS PONTES – ME**, **PORTÃO RIOS COMERCIAL LTDA.**, a empresa **DENTÉCNICA COMÉRCIO E ASSISTÊNCIA**

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

TÉCNICA LTDA., a empresa VIRAMAR PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA. – ME, a empresa CARLOS ROBERTO DE ANDRADES TELLES-ME, a empresa AUSTECLÍNEO SANTANA – ME, enfim, são documentos fiscais registrados pela recorrente, como sendo aquisição de mercadorias ou serviços, de vinte e quatro (24), empresas inexistentes ou já declaradas como emitentes de documentos inábeis, cujo pagamento efetivamente caracteriza a distribuição de patrimônio da instituição para seus diretores.

Dessa forma, apesar de todos os esforços envidados pela fiscalização para a busca da realidade dos fatos, não foi possível comprovar a efetividade das alegadas compras, denotando assim que houve a utilização das chamadas “notas frias”.

Deveria a autuada, em qualquer uma das oportunidades que teve - a primeira, na intimação fiscal de retrocitada; a segunda, na peça impugnatória e a terceira, na fase recursal - dar condições e até mesmo auxiliar o trabalho fiscal no sentido de infirmar a acusação de fraude, pois, se efetivamente, a recorrente realizou transações comerciais citadas nas notas inidôneas, é muito lógico deduzir-se que teria meios de colaborar com o fisco para a devida comprovação.

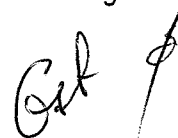
As alegações apresentadas pela defendente são insuficientes para comprovar a efetividade das transações comerciais que resultaram na presente lide.

Sobre o assunto, este Conselho tem se manifestado através de suas Câmaras, no sentido de que não basta uma despesa estar contratada e até o pagamento estar revestido de formalidades externas características para que ela seja dedutível. É preciso estar comprovada a efetiva prestação dos serviços a que se referem os documentos formais. nesse sentido é exemplo o Acórdão nº 103-05.385, que aprovou o voto do eminente relator Dr. URGEL PEREIRA LOPES, cuja ementa reza:

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

Nesse mesmo sentido é o Acórdão nº 103-04.036, também da Egrégia Terceira Câmara deste Conselho:

“NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - Não servem para respaldar a escrituração notas fiscais emitidas por pessoa jurídica que teve sua inscrição estadual cancelada, por irregularidades cometidas. Os valores correspondentes a tais documentos devem ser tributados, por onerarem ilegalmente os custos, mormente se nem se conseguiu



Processo n°. :10835.000603/00-16

Acórdão n°. :101-94.760

comprovar que as mercadorias existiam ou haviam ingressado no estabelecimento da recorrente."

A Egrégia Quinta Câmara também se pronunciou neste sentido através do Acórdão n° 105-2.666, em cuja ementa se lê:

"CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - Documentação comprobatória - Não servem para respaldar a escrituração, documentos emitidos por pessoa jurídica que teve sua inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes suspensa em data anterior à indicada como dos serviços prestados e não foi localizada no endereço informado nas notas fiscais emitidas."

A produção da prova, no caso em tela, é de competência exclusiva da recorrente, uma vez que é a própria que está a alegar a ocorrência de determinados fatos (registro de despesas/custos). Em suma, a pretensão de utilizar-se de um direito que a lei lhe faculta, incumbe-lhe a produção da prova, especialmente no caso ora discutido, ou seja: a utilização de notas fiscais ideologicamente falsas.

Dessa forma, restou comprovado que os documentos apresentados pela recorrente para comprovar a efetividade das despesas contabilizadas são inidôneos, e, portanto, inexistente qualquer reparo a fazer no trabalho fiscal e também na decisão *a quo*.

Com relação aos demais itens do auto de infração, quais sejam:

Distribuição indireta de patrimônio por intermédio da empresa Oeste Notícias Gráfica Editora Ltda., pertencente a familiares da diretoria da APEC; Distribuição de patrimônio mediante cessão de uma máquina impressora rotativa ofsete à empresa Oeste Notícias Gráfica Editora Ltda. (controlada por Paulo César de Oliveira Lima); Distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Grafoeste – Indústria Gráfica e Editora Paulista Ltda., pertencente a associados da Apec; Distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Plantas Ornamentais D'Oeste Paulista Ltda., pertencente a associados da Apec; Distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Cepal Comércio de Materiais para Construção Ltda., pertencente a associados da Apec.

Os elementos constantes dos autos caracterizam que houve o benefício a pessoas ligadas, de forma direta ou indireta, conforme depreende-se das operações realizadas com a empresa Oeste Notícias Gráfica Editora Ltda., nas quais houve superfaturamento nas vendas conforme comparação de preços dos com as vendas normais da empresa para outros clientes.

A decisão recorrida destaca detalhes dos negócios conforme exposto: *"com relação ao preço da violeta, que qualquer pessoa já comprou. Numa floricultura, com vaso enfeitado para presente, uma planta bastante florida e cor mais rara, o preço não passa de R\$ 10,00. Isso sem contar que, em geral, o preço é*

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

de R\$ 1,00 a R\$ 2,00. A Apec comprou violetas por até R\$ 75,00 cada. E assim é com as outras espécies."

Também em relação aos serviços prestados pela citada Gráfica à recorrente, mais uma vez os autuantes demonstraram de forma clara o superfaturamento dos serviços prestados à Apec em relação àqueles prestados a outros clientes. Apesar de a empresa ter se escusado de apresentar as autorizações para prestação de serviços, alegando que elas deixaram de ter valor, razão pela qual não foram conservadas em arquivo, se de fato os serviços prestados não se resumiram em publicidade veiculada no jornal, o que inviabilizaria os demonstrativos elaborados pelo autuante, caberia à impugnante comprovar a efetiva prestação desses outros serviços, o que não foi feito.

Nos negócios realizados com a empresa Grafoeste – Indústria Gráfica e Editora Paulista Ltda, pertencente a associados da APEC, a autoridade fiscal relatara a distribuição de patrimônio mediante cessão gratuita de uma máquina impressora rotativa ofsete para impressão de jornais, nova, de fabricação alemã (marca Man Plamag), à Oeste Notícias, Gráfica e Editora Ltda., controlada pelo associado Paulo César de Oliveira Lima.

Referida máquina, importada pela Apec com isenção de impostos e com um custo equivalente a US\$ 801.444,00, foi instalada na oficina gráfica daquela empresa jornalista e é utilizada, segundo apurado pela fiscalização, diariamente na confecção do jornal Oeste Notícias, editado por aquela empresa.

Em razão do desvio da destinação declarada em sua importação, ou seja, a pesquisa científica e tecnológica, a isenção de impostos foi considerada indevida e a instituição autuada.

O termo de uso, lavrado entre as partes e que regulou a cessão da máquina, demonstra que a máquina foi cedida para ser operada para fins comerciais. Os autuantes constataram a existência de dois funcionários da Apec (remunerados por ela) trabalhando nas oficinas daquele jornal.

A alegação de que a sua presença era para preservar os equipamentos não convence, já que eles eram, conforme declarações prestadas, os operadores da máquina. A cessão de funcionários, remunerados pela instituição, para trabalhar em jornal de propriedade de associados configura também benefício indevido a associado.

Quanto aos gastos que, segundo a impugnante, trata-se de trocas de peças e mão-de-obra decorrente que aumentam a vida útil da máquina, não provou tal fato.

Constam do processo vários outros elementos que evidenciam o benefício dos dirigentes e associados da recorrente, os quais, se não fazem a prova direta das irregularidades apuradas, são indícios veementes os quais, no conjunto probató-

Processo n.º :10835.000603/00-16

Acórdão n.º :101-94.760

rio dão condições para emitir parecer conclusivo para o julgamento. Ressalte-se que a prova indiciária é admitida no Direito Tributário, apenas não sendo suficiente para o Fisco autuar unicamente com base em um indício isolado.

A acusação calcada em provas indiretas é suficiente para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes, o que difere em muito de uma autuação lastreada apenas em um único elemento colhido pelo Fisco. Vale dizer que, caso os fatos relatados pelo fisco forem convergentes, isto é, caminharem todos no mesmo ponto, significa que a prova é suficiente.

Nesse sentido a Egrégia Sétima Câmara deste Primeiro Conselho, decidiu à unanimidade, conforme o Acórdão n.º 107-07.545, de 19/02/2004, assim ementado:

“PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indício isolado, o que não é o caso desses autos que está apoiado num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levaram ao convencimento do julgador.”

No voto condutor o ilustre Conselheiro Luis Martins Valero, assim manifestou seu entendimento:

“Nos negócios jurídicos em que presentes as figuras delituosas, mormente na simulação, raramente se lançará mão de provas documentais. É que elas praticamente não existirão pois a verdade que se quer provar está encoberta pelo pacto simulatório na maioria das vezes verbal, mas que pode ser exteriorizado pelos próprios atos que pretendem dar a aparência negocial.

Nesses eventos as presunções e as provas indiciárias predominam na tentativa do convencimento do julgador de qual é a verdade que se quer provar (verdade relativa).

Heleno Tôrres ensina com maestria (Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada: Simulação: Elusão Tributária):

“A precariedade das provas do ato simulado é já, por si só, importante indício para a constituição dos efeitos probatórios da simulação. Eis porque a presunção goza de tanto prestígio como meio de prova para os casos de simulação.”

O relato feito pela fiscalização se apresenta como um encadeamento lógico dos indícios convergentes, estou convencido, portanto do acerto dos lançamentos e da necessária majoração da penalidade, por presentes as figuras delituosas a que se refere o art. 44 da Lei nº 9.430/96.”

Nessas condições, a falta de documentação de que os recursos obtidos foram empregados integralmente na entidade, bem assim, a presença inegável de fortes

Processo n°. :10835.000603/00-16

Acórdão n°. :101-94.760

e substanciais indícios e provas de que houve o aproveitamento indevido na utilização dos recursos da, revelam exatamente a existência de desvios.

Simple argumentos de defesa, como os apresentados pela recorrente, destituídos de elementos probatórios e desacompanhados de outros documentos irrefutáveis em que se encontrem lastreados não se prestam para confirmar o direito alegado.

Não resiste, assim, a pretensa intenção da recorrente de tentar inverter para o Fisco o ônus de provar que a entidade não fazia jus à imunidade. Ao contrário, diante da farta e substancial documentação e detalhamento dos termos apresentados pela fiscalização, incumbia à recorrente o dever de fornecer dados suficientes para demonstrar o direito à fruição da imunidade. É necessário destacar que as autoridades fiscais procederam com detalhes e comprovaram, com base em intimações, demonstrativos e documentos a existência das irregularidades apontadas que a recorrente não logrou infirmar.

No caso ora em apreciação, longe de o procedimento fiscal revestir o caráter de uma suposta presunção, como suscitado pela recorrente, ele direcional em sentido contrário, para a prática de irregularidade revelada exatamente pela falta de produção e apresentação de elementos suficientes de prova que pudessem demonstrar que a entidade não desviou recursos ou distribuiu valores aos associados, que afetam o direito à fruição da imunidade pela recorrente.

Contudo, vale repetir, em nenhum momento do curso do procedimento fiscal ou do curso processual, nem mesmo em fase recursal, a recorrente conseguiu apresentar as mais elementares provas irrefutáveis de que todos os pagamentos, despesas e investimentos, o patrimônio da entidade estava sendo empregado, sempre, no atendimento dos objetivos e fins da instituição.

Cumprе ressaltar que os robustos elementos acostados ao processo confirmam as irregularidades que foram detalhadas no citado Termo de Verificação Fiscal e que foram sinteticamente discriminados no relatório do presente voto. Assim, o ônus de produzir a prova em contrário caberia à recorrente. Somente ela poderia demonstrar que atendia as condições para caracterizar-se como imune.

Todo o conjunto de elementos constantes no processo aponta, sempre, de acordo com o relatório fiscal, no sentido de que efetivamente está justificado o acerto do procedimento de suspensão da imunidade da recorrente tendo em vista que foram descumpridos os requisitos legais essenciais para a fruição da imunidade, fatos que se tornaram relevantes tendo em vista que a entidade não logrou apresentar provas documentais em contrário, suficientes a elidir a imputação, tais como, entre outros:

- o distribuição de patrimônio mediante pagamento de plano de saúde a associados, diretores e familiares;



Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

- gastos relacionados com quatro aeronaves desnecessárias e/ou não relacionadas com os objetivos institucionais;
- gastos com as fazendas dos associados escriturados como despesas ou investimentos da Apec, todos representativos de distribuição de patrimônio;
- distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Plantas Ornamentais D'Oeste Paulista Ltda., pertencente a associados da Apec;
- distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Oeste Notícias Gráfica Editora Ltda., pertencente a familiares da diretoria da Apec;
- distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Cepal Comércio de Materiais para Construção Ltda., pertencente a associados da Apec;
- distribuição indireta de patrimônio por intermédio da pessoa jurídica Grafoeste – Indústria Gráfica e Editora Paulista Ltda., pertencente a associados da Apec;
- distribuição de patrimônio mediante cessão de uma máquina impressora rotativa ofsete alimentada por bobinas, para impressão de jornais em formato standard ou tablóide, marca Plamag, modelo Cromoset, de fabricação alemã, adquirida por US\$ 801.444,00 (preço CIF e sem impostos), à empresa Oeste Notícias Gráfica Editora Ltda. (controlada por Paulo César de Oliveira Lima, associado da Apec);
- distribuição de patrimônio por meio de aquisição de materiais ou matéria-prima para pessoa jurídica pertencente a associado da Apec;
- notas fiscais frias utilizadas para distribuição de patrimônio ou obtenção de vantagens para associados e/ou dirigentes;
- falta de apresentação de documentos comprobatórios de pagamentos efetuados a pessoas não identificadas, caracterizando distribuição de patrimônio.

Assim, conclui-se que as autoridades fiscais autuantes efetivamente cumpriram seu dever de demonstrar e provar as infrações imputadas à recorrente, no tocante à investigação, pesquisa dos fatos e procederam a um cuidadoso trabalho no sentido de construir os elementos probatórios que serviram de fundamento para o lançamento do crédito tributário em questão, sem que a recorrente conseguisse produzir provas em contrário no sentido de elidir a imputação das irregularidades.

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

Tendo em vista que na escrituração mantida pela instituição não possuía os balanços mensais, tampouco os demais livros fiscais, tais como Livro de Apuração do Lucro Real, livro de Registro de Inventário, não havia como apurar o lucro real, só restando à fiscalização a utilização da tributação com base no lucro arbitrado.

O arbitramento, apesar de uma medida extrema, não se trata de punição pela inexistência de elementos necessários à apuração do lucro real, mas sim do único instrumento que dispõe o Fisco para apurar o montante do tributo em casos como este sob exame.

9

Gal

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

Como vimos, a instituição teve sua imunidade suspensa em decorrência das irregularidades constatadas e o Fisco, para exigir o tributo devido, foi obrigado a partir para o arbitramento do resultado.

Nessas condições, também correto o procedimento da fiscalização.”

Por derradeiro, temos que a exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, está formalizada tendo por base as regras jurídicas inseridas nos Decretos-lei nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, julgados inconstitucionais pelo Colendo Supremo Tribunal Federal. A jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de que não devam prevalecer lançamentos tributários fundados naquelas regras retiradas do mundo jurídico, como fazem certo as ementas abaixo transcritas:

“I.R.P.J. - CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRALÇÃO SOCIAL - PIS. FATO GERADOR. MOMENTO DA SUA OCORRÊNCIA. O fato gerador da Contribuição para o PIS, nos termos do artigo 3º, “b”, e parágrafo único do artigo 6º, da Lei Complementar nr. 07, de 1970, tem como pressuposto de fato o exercício da atividade empresarial, e sua base de cálculo é o faturamento verificado no 6º mês anterior ao da incidência.

Recurso conhecido e provido.” (Ac. nº 101-91.131, de 11 de junho de 1997).

“CONTRIBUIÇÃO PIS/FATURAMENTO - Os Decretos-Leis nrs. 2.445/88 e 2.449/88, que introduziram modificações na Lei Complementar 07/70, a partir de fatos geradores ocorridos após o mês de julho/88, foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Improcede, portanto, o lançamento da Contribuição efetuada com base nos referidos decretos-leis.

Recurso provido.” (Ac. nº 101-91.244, de 11 de julho de 1997).

“
PIS/FATURAMENTO - É ilegítima a exigência da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, com fundamento nos Decretos-leis nrs. 2.445/88 e 2.449/88, julgados inconstitucionais pela Suprema Corte, face a Resolução nr. 49, de 1995, do Senado Federal.
.....

Recurso ex-offício negado e recurso voluntário parcialmente provido.”
(Ac. nº 101-91.555, de 18 de novembro de 1997).

“I.R.P.J. - PIS FATURAMENTO - Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-lei de números 2.445 e 2.449, ambos de 1988, a exigência da

Processo nº. :10835.000603/00-16

Acórdão nº. :101-94.760

contribuição para o PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS deve ter por fundamento a Lei Complementar nº 07 de 1970. Excluem-se do lançamento quaisquer efeitos resultantes da aplicação dos dispositivos retirados do ordenamento jurídico.

Recurso conhecido e provido." (Ac. nº 101-91.687, de 11 de dezembro de 1997).

"PIS/FATURAMENTO - LANÇAMENTO - Os lançamentos relativos a PIS/FATURAMENTO, com fundamento nos Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88 foram cancelados pelo artigo 17, inciso VIII, da Medida Provisória nº 1.175/95 e reedições posteriores.

PIS/FATURAMENTO - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no processo matriz é aplicável ao julgamento do processo decorrente, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

PENALIDADE - Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Negado provimento ao recurso de ofício." Ac. nº 101-91.696, de 11 de dezembro de 1997).

"CONTRIBUIÇÃO PIS/FATURAMENTO - Os Decretos-leis nrs. 2.445/88 e 2.449/88, que introduziram modificações na Lei Complementar nr. 07/70, a partir de fatos geradores ocorridos após o mês de julho/88, foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Improcede, portanto, o lançamento da contribuição efetuada com base nos referidos Decretos-Leis.

Recurso provido." (Ac.nº 101-91.701, de 11 de dezembro de 1997).

Diante do exposto, direciono meu voto no sentido de que, no mérito, seja dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, a fim de excluir da exigência a contribuição para o Programa de Integração Social - PIS.

Brasília, DF, 10 de novembro de 2004.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

VOTO VENCEDOR

CAIO MARCOS CÂNDIDO, REDATOR DESIGNADO

O Conselheiro relator do presente recurso foi vencido em seu voto quanto à discussão acerca da ocorrência ou não de fatos que subsumiriam ao disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e que dariam base para a exasperação da multa de ofício. Tal discussão tem implicação direta na ocorrência ou não da decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário, posto que se se considerar ocorrida uma das hipoteses de decadência a ser aplicada seria a do parágrafo 4º do artigo 150 (*in fine*), combinado com o artigo 173, I ambos do CTN, caso contrário a regra a ser aplicada seria a do parágrafo quarto do artigo 150 (primeira parte) do CTN.

Assim se manifestou o relator do voto vencido:

"A questão que se coloca, no caso, é saber: com a prática dos atos apurados pela Fiscalização, dos quais resultaram, inquestionavelmente, transferência de parte do patrimônio da recorrente para as pessoas físicas de seus dirigentes, de seus associados e de alguns dos familiares daqueles, se estaria caracterizado, tipificado, quaisquer dos ilícitos elencados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, "verbis":

"Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Uma análise pouco mais aprofundada dos dispositivos legais transcritos, conduz o intérprete à conclusão de que a figura tipificada como sonegação traduz a prática de uma ação ou ato de omissão, naturalmente após ocorrido o fato imponible, de forma dolosa, com o objetivo de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, ou das condições pessoais que permitam identificar o contribuinte, sejam elas suscetíveis de afetar a obrigação de natureza tributária, tida como principal, ou mesmo o crédito tributário correspondente a tal obrigação.

Já a ação ou omissão dolosa, praticada antes de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, tipificada como fraude, tem por objeto impedir ou retardar sua concretização, ainda que de forma parcial, podendo objetivar, ainda, a exclusão ou modificação das características essenciais do fato imponible, de forma tal que tenha como consequência a redução do montante do imposto devido, ou, ainda, visando evitar ou diferir o pagamento dessa exação tributária.

Basta uma simples leitura, tanto do "TERMO DE CONSTATAÇÃO E NOTIFICAÇÃO FISCAL" quanto nas fundamentações constantes da decisão recorrida, para se concluir que todos os atos praticados pela recorrente visavam, essencialmente, o direcionamento de parte do patrimônio acumulado em razão do desenvolvimento de suas atividades, não na consecução de seus objetivos sociais, mas sim no favorecimento das pessoas físicas de dirigentes, associados e, inclusive, de parentes daqueles.

(...)

As ações praticadas, como fácil é concluir, não se amoldam, não se subsumem às hipóteses descritas pelas normas legais que definem as infrações capazes de permitir a exasperação da penalidade pecuniária.

Com vistas a corroborar o entendimento aqui esposado, relevante trazer à colação alguns trechos da decisão recorrida, na parte em que analisa, preambularmente, o ato suspensivo da imunidade tributária:

(...)

Entretanto, a soma de todas as parcelas "irrisórias" ou "insignificantes" transferidas do patrimônio da Apec para o de seus associados, somente com relação a notas frias ou de favor ou lançamento sem comprovação (em que vários cheques foram encontrados nas contas dos associados), naquele ano-base, totaliza a cifra de R\$ 2.269.805,93.



Os gastos com benefícios diretos a associados (viagens, planos de saúde, aeronaves, fazendas, etc.) totalizaram R\$ 526.218,54.

Se considerarmos, além dessas transferências diretas, devidamente comprovadas nos autos, os benefícios indiretos e não quantificáveis auferidos pelos associados cujas empresas floresceram à sombra e em decorrência de operações favorecidas com a Apec, devidamente demonstradas nos itens 9 a 15 do termo de constatação, torna-se risível o argumento de que foi a União e não a instituição e seus associados que se beneficiaram com a imunidade.

A não distribuição de lucros estava contemplada no próprio estatuto da entidade (art. 2º).

(...)

Sendo certo que o objetivo estabelecido e almejado, cujas ações visavam exatamente sua consecução, consistia no favorecimento de pessoas ligadas à instituição, causa primordial do ato suspensivo da imunidade, não há como aplicar, ao caso concreto, a regra jurídica inserta no artigo 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999.

(...)

Afastada a hipótese de incidência da penalidade exasperada, por incorrido o "evidente intuito de fraude", temos que o lançamento tributário de que cuidam os presentes autos tem por disciplina o conteúdo do artigo 150 do CTN. Vale dizer, ao imposto de renda da pessoa jurídica, tributada com base no lucro arbitrado, para efeito de contagem do prazo decadencial, deve-se observar o comando jurídico contido no parágrafo quarto do artigo 150 do CTN.

Assim considerando, e tendo em vista que o lançamento em discussão só foi formalizado em 21 de dezembro de 2000, é indiscutível que naquela data já havia decaído o direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário relativamente aos períodos de janeiro a novembro de 1995, não podendo subsistir, por isso mesmo o presente lançamento, na parte acima referenciada.

Em outra parte do relatório do citado voto há a descrição de parcela dos fatos imputados à recorrente:

"A nosso sentir, tendo presente as descrições feitas pelas autoridades lançadoras, a recorrente se utilizou de todas as figuras conceituadas

através da Norma de Execução CSF/CST/CIEF nº 005, de 1991, quais sejam: da "Nota Fria", da "Nota Fantasma", da "Nota Contrafatada", e da "Nota de Favor".

Deixa registrado a Fiscalização que a recorrente apropriou gastos mediante utilização de notas comprovadamente irregulares, emitidas por inúmeras empresas, sendo que todas teriam sido "pagas" através da emissão de cheques nominativos, com o deliberado propósito de "dissimular os fatos" e, de consequência, "objetivando dificultar a sua apuração, e o evidente intuito de fraude". Consigna, ainda, a Fiscalização que os dirigentes da recorrente se utilizaram, como forma de distribuir patrimônio da entidade em benefício das pessoas físicas, do artifício consistente na majoração dos custos das reformas e das construções, mediante apropriação contábil de gastos suportados por notas fiscais inidôneas, ideologicamente falsas.

Releva deixar registrado que as autoridades lançadoras identificaram alguns aspectos julgados importantes, quais sejam;

-com a pretensão de dar autenticidade às operações, a empresa emitiu cheques nominativos às empresas beneficiárias, emitentes das notas fiscais;

-as pessoas que endossaram os cheques estão sediadas na cidade de Presidente Prudente;

-ocorre o recebimento das importâncias em dinheiro, ou o cheque foi depositado em conta corrente mantida nas agências da própria cidade;

-as quitações constantes das notas fiscais são realizadas através de pessoas envolvidas no esquema de "notas frias".

Inúmeras são as transações identificadas pela Fiscalização com o objetivo precípua de caracterizar não só o desvio de parte do patrimônio para as pessoas físicas dos dirigentes e associados, como também para comprovar que através de outras tantas operações, restou evidenciado o intuito de fraudar o fisco.

Vejamos algumas passagens:

"Consoante a Representação Fiscal, processo nº 13849.000283/96-01, apenso, cheques nominativos à empresa Alves & Schuh Ltda. foram depositados em conta do associado Paulo César de Oliveira Lima e do Tesoureiro Carlos José de Oliveira Lima (...).

(...) cópias dos cheques nominativos à empresa Alves & Schuh Ltda., os quais foram depositados em contas bancárias de Ana Cristina de Oliveira Lima, Augusto César de Oliveira Lima, Sérgio Menezes Ambrósio, com, às vezes, sacados em dinheiro, no caixa do banco, (...)."

Inúmeras outras operações envolvendo aquisições de materiais de construção e outros, cujos cheques utilizados para pagamento das



obrigações foram parar em conta corrente do Sr. Sérgio Menezes Ambrósio, segundo a Fiscalização é proprietário da empresa Ser Mad Madeiras e Materiais de Construção Ltda., além de titular da firma individual, figurando como principal fornecedor da APEC, tendo recebido os cheques emitidos em favor de Alves & Schuh Ltda., e, através de Boletim de Ocorrência Policial, haver comunicado o extravio de toda a documentação fiscal relativa ao movimento ocorrido nos anos de 1992 a 1996. Este senhor, no entender das autoridades lançadoras, se traduz como principal protagonista em todas as operações envolvendo a APEC e demais empresas, notadamente aquelas suportadas por notas fiscais emitidas com algum tipo de irregularidade.

Em determinadas operações a Fiscalização acabou por identificar comportamento padrão, capaz de permitir, inclusive, o agrupamento das operações em função do inusitado critério utilizado com vistas a dificultar ou mesmo impedir o exercício do controle por parte das autoridades competentes, notadamente no que diz respeito à identificação dos beneficiários diretos dos pagamentos efetuados através de cheques nominativos.

Com variações de somenos importância, as operações eram efetuadas mediante missão de vários cheques, todos nominativos, tendo como beneficiária empresas inativa ou já extinta, em alguns casos com registro de extravio de talões de notas fiscais, cheques esses que foram endossados mediante falsificação das assinaturas, sendo que alguns deles eram descontados em operação denominada "boca do caixa", e outros depositados em contas correntes bancárias pertencentes a dirigentes ou associados da recorrente, e de seus familiares.

Com vistas a afastar a arguição, em preliminar, de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pelo lançamento, a autoridade julgadora monocrática assim registrou:

"Quanto à argumentação de que, por ocasião da autuação, já estaria decaído o direito de a fazenda efetuar o lançamento em relação aos meses de janeiro a novembro de 1995, cumpre observar que, no presente caso, por se tratar de lançamento de ofício, há que ser observada a regra geral contida no CTN, art. 173, I, (...).

Cabe ressaltar que, no exercício em questão, a contribuinte estava legalmente obrigada ao recolhimento mensal do imposto (Lei nº 8.383, de 1991), sem nenhum exame prévio por parte da autoridade administrativa, ficando sujeita a lançamento de ofício no próprio ano-calendário se não efetuados os pagamentos na forma determinada por lei.

Relativamente ao ano-calendário de 1995, a fazenda poderia exercer seu direito, em relação aos resultados apurados em janeiro de 1995, em fevereiro de 1995, e sucessivamente, em relação a novembro de 1995, em dezembro do mesmo ano, portanto, a contagem do prazo decadencial, em relação ao último período de apuração indicado na



autuação, teve início no primeiro dia do exercício seguinte, em 01/01/1996, com término em 31/12/2000. Como a contribuinte foi intimada da exigência em 21/12/2000, não há que se falar em decadência.

Ao contrário do alegado pela impugnante, o exercício não se refere ao mês, mas sim ao ano."

Claro está pela narrativa dos fatos imputados à recorrente que esta utilizou meios fraudulentos (notas fiscais "frias", "fantasmas", "contrafaturada", "de favor") como forma de distribuir patrimônio da entidade em benefício das pessoas físicas, além de utilizar-se do artifício consistente na majoração dos custos das reformas e das construções, mediante apropriação contábil de gastos suportados por notas fiscais inidôneas, ideologicamente falsas, com o mesmo intuito.

Pelo entendimento do ilustre Relator do voto vencido, por ser a recorrente pessoa jurídica imune, ao se utilizar de uma "nota fiscal fria", por exemplo, não se subsumiria à regra do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964 posto que, por não ser sujeito passivo de tributos naquele momento não estaria, sua ação, "tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais".

Data vênia do entendimento do ilustre Relator do voto vencido, o mesmo fato jurídico pode gerar mais de um efeito, foi o que ocorreu no presente caso. Primeiro a utilização de uma nota fiscal fria por parte de uma pessoa jurídica titular de imunidade tributária com fito de distribuir parcela de seu resultado a terceiros ocasionou a suspensão daquela imunidade, por ter infringido o disposto no artigo 14, I do CTN.

Em decorrência da suspensão da imunidade tributária a ora recorrente tornou-se sujeito passivo dos tributos devidos naquele período de apuração. Neste momento, a utilização de notas fiscais frias, dentre outros meios fraudulentos utilizados,



Processo nr. 10835.000603/00-16

Acórdão nr. 101-94.760

passou a ter como consequência o impedimento, o retardamento do conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, bem como excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nesta linha de raciocínio perfeita a aplicação da multa de ofício agravada nos termos do artigo 44, II da Lei nº 9.430/1996, posto que comprovadamente presentes no caso sob análise as figuras de fraude e sonegação descritas nos artigos 72 e 71 da Lei nº 4.502/1964.

Não resta dúvida que para os tributos lançados por homologação a regra de decadência é a prevista no artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, salvo se presente dolo, fraude ou simulação, ressalva do próprio dispositivo citado, neste caso a regra a ser aplicada é a estatuída no artigo 173, I do CTN. Não foi outra a situação ocorrida no caso sob julgamento.

A suspensão da imunidade tributária da recorrente para o ano-calendário de 1995 reabriu a possibilidade de a Fazenda Pública rever os possíveis fatos geradores incorridos pela recorrente naquele período.

A apuração dos tributos devidos foi efetuada com base no lucro arbitrado pela motiva constante do seguinte excerto do voto vencido:

“Diante desse quadro, a fiscalização promoveu o arbitramento do lucro da instituição, em razão da impossibilidade de apurar o lucro real, por considerar que a escrituração mantida não atende ao disposto no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º e §§, e alterações supervenientes. Outros fatos determinantes para o arbitramento seriam a imprestabilidade da escrituração por não contemplar balanços mensais no ano de 1995, além de prática de infração a preceitos legais, às vezes mediante fraude, que demonstrariam que a escrituração não é capaz de assegurar a veracidade e exatidão das receitas e despesas. O arbitramento foi feito com base na Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, II.”



Processo nr. 10835.000603/00-16
Acórdão nr. 101-94.760

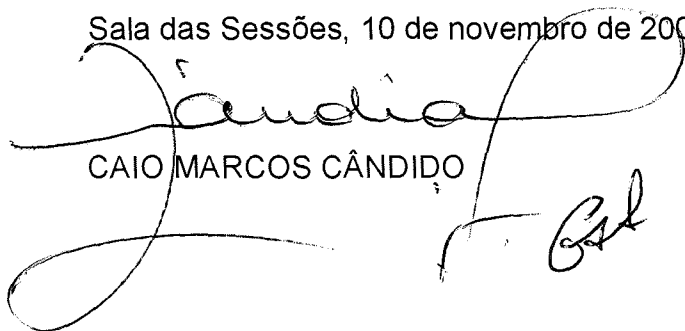
A falta de escrituração impôs a apuração do lucro arbitrado na forma do artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Pela regra do artigo 173, I, para fatos ocorridos no ano-calendário de 1995, a contagem do prazo se iniciaria no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (01 de janeiro de 1996). Como a recorrente teve ciência do presente lançamento em 21 de dezembro de 2000, não há que falar em decadência.

Pelo exposto rejeito a preliminar de decadência suscitada.

É como eu voto.

Sala das Sessões, 10 de novembro de 2004.


CAIO MARCOS CÂNDIDO