



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000604/00-89  
Recurso nº. : 134.910  
Matéria : COFINS - Exercício de 1996  
Recorrente : ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC.  
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO – SP.  
Sessão de : 12 de agosto de 2005  
Acórdão nº. : 101-95.147

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. – IMUNIDADE. – Comprovado que a Instituição deixou de cumprir os requisitos e condições legais previstos na legislação de regência, devido é a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, regulada pelo parágrafo sétimo do artigo 195, da Constituição Federal.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS – PROCEDIMENTO REFLEXO - A decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma pessoa, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso conhecido e não provido.

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 unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

Processo nº. : 10835.000604/00-89

Acórdão nº. : 101-95.147

FORMALIZADO EM: 12 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº. : 10835.000604/00-89  
Acórdão nº. : 101-95.147

Recurso nº. : 134.910  
Recorrente : ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC.

## RELATÓRIO

ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado visando a reforma da decisão prolatada pelo substituto do titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, que manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do auto de infração de folhas 166 e 167 (COFINS).

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;
- gastos com 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;
- distribuição de patrimônio mediante cessão de uma máquina impressora rotativa ofset, 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 Complementar nº 70, de 1991, artigos 1º e 2º.

Contra o lançamento constituído na ação fiscal, a contribuinte insurgiu-se tempestivamente, nos termos da impugnação de fls. 175/225.

O substituto do titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, decidiu pela manutenção integral do lançamento, conforme se constata às fls. 306 a 314, cuja ementa tem a seguinte redação.

“Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1995

Ementa: MULTAS.

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

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES.

O prazo para a Fazenda Nacional exigir o 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.

Assunto: Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1995

Ementa: INSTITUIÇÃO DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS.

Incide a Cofins sobre o faturamento das entidades educacionais sem fins lucrativos, assim entendida a receita bruta decorrente da prestação de serviços educacionais, mediante remuneração.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995



**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.

**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 27 de setembro de 2001 (fls. 322), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, em 25 de outubro do mesmo ano (fls. 327), através do qual expõe os argumentos que podem ser assim sintetizados:



- a) em face do recurso interposto contra a decisão proferida em primeira instância no processo nº 10835.000603/00-16, do qual esta exigência é mera conseqüência, o processo sob exame deve aguardar o desfecho do primeiro, o que implica, necessariamente, na suspensão do julgamento do presente litígio;
- b) o Fisco, a fim de proporcionar à recorrente a oportunidade de exercer o mais amplo direito de defesa, deveria ter dado à recorrente anterior conhecimento de todas as provas juntadas ao Termo de Constatação de Irregularidades, inclusive das fontes e critérios utilizados para apuração dos fatos;
- c) o comportamento tanto das autoridades lançadoras quanto da autoridade julgadora monocrática, feriu o preceito contido no artigo 5º inciso LV da Carta Magna de 1988;
- d) num acinte ao bom senso, a decisão recorrida chega a admitir a desnecessidade da perícia, impingindo à recorrente o dever de contrapor-se aos fatos alegados pela Fiscalização, quando somente a diligência poderia produzir a prova necessária a demonstrar as fantasias dos Auditores Fiscais encarregados do trabalho de auditoria;
- e) a Fiscalização tinha conhecimento de decisão judicial que a impedia de exigir a contribuição para Cofins, conforme cópia da sentença trazida para os presentes autos;
- f) na ADIN nº 2.028-5, interposta pela Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS, o Supremo Tribunal Federal – STF concedeu liminar suspendendo a eficácia na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei nº 8.212, de 1991, e acrescentou-lhe os artigos 3º, 4º e 5º da Lei nº 9.718, de 1998, e ainda os artigos 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 1998, do que resultou suspensão do curso daquele processo, deixando claro que tal exigência era inconstitucional;
- g) além de não poder figurar na condição de sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, face ao conteúdo jurídico do artigo 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991, a medida liminar que lhe foi concedida impede a exigência de que trata o Auto de Infração ora contestado, notadamente quando se tem presente que a cobrança do crédito desrespeita liminar concedida tanto pelo juízo de Presidente Prudente, quanto do STF;

Quanto ao mérito, a recorrente tece considerações a propósito das questões relacionadas com distribuição de patrimônio através de operações como:

- 1) pagamentos com planos de saúde;
- 2) gastos com viagens;
- 3) gastos com aeronaves;
- 4) gastos com fazenda;
- 5) despesas particulares dos Associados;
- 6) pagamentos de serviços não prestados;
- 7) distribuição indireta de lucros através de terceiras pessoas;
- 8) cessão de bens do patrimônio da sociedade;
- 9) utilização de notas fiscais "frias";
- 10) pagamentos a beneficiários não identificados.

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

É O RELATÓRIO



V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

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

Quando do julgamento do Recurso protocolizado sob o nº 129.452, do que resultou no Acórdão nº 101-94.760, de 10 de novembro de 2004, de interesse da mesma Entidade, tivemos a oportunidade de assim manifestarmos:

“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 NOTIFICAÇÃO 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 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 a 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 conseqüência, “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 precípuo 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 emissão de vários cheques, todos nominativos, tendo como beneficiária empresa 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.

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;*

*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.

A autoridade julgadora monocrática promoveu análise de todos os argumentos expendidos na peça impugnativa, enumerando cada um dos itens elencados 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 conseqüência, "*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 (...).

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.

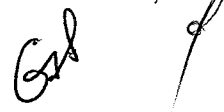
A não distribuição de lucros estava contemplada no próprio estatuto da entidade (art. 2º).

.....  
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 inconteste 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 julgara 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, 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.”

## MÉRITO

“Como é sabido e consabido, tanto os doutrinadores quanto a jurisprudência (Judicial e Administrativa), consagram entendimento no sentido de que a tributação finca suas raízes em princípios e normas constitucionais, os quais permitem identificar, com clareza, não só a entidade tributante, como de resto as características próprias da exação, as quais distinguem o tributo de outras obrigações previstas no nosso ordenamento jurídico.

É certo, ainda, que a figura, o rótulo, a denominação, o nome atribuído à exação, não lhe confere a verdadeira identidade, sendo necessário, portanto, perquirir da consistência material ou da natureza específica do fato gerador da respectiva obrigação tributária, conforme preceito contido no artigo 45 do CTN, e, de conseqüência, descobrir a natureza jurídica da obrigação.

Nessa linha de entendimento, temos que a Constituição Federal permitiu a criação de diversos tipos de tributos: i) os impostos; ii) as taxas; iii) a contribuição de melhoria; iv) o pedágio; v) o empréstimo compulsório; vi) as contribuições sociais; vii) as contribuições corporativas; e viii) as contribuições interventivas.

Os doutrinadores pouco divergem sobre a natureza tributária das contribuições sociais, notadamente em face das competências outorgadas através do artigo 149 da Carta Magna. Não colhem, portanto, os argumentos expendidos pela autoridade julgadora monocrática.

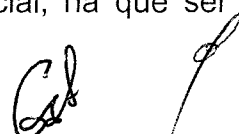
A Jurisprudência Administrativa consagra entendimento no sentido de que:

“A imunidade do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes do STF na ADIN nº 2028-5. Aplicação do Decreto nº 2.346/97 e do artigo 14 do CTN, recepcionado como lei complementar.” (Acórdão nº 201-73.951/2000).

O Acórdão nº 202-11.708, de 07 de dezembro de 1999, registra em sua ementa:

“(…).

**COFINS – INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS** – Comprovado que a entidade não cumpre os requisitos e condições legais que a enquadrem como beneficente de assistência social, há que ser



exigida a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com os devidos encargos legais, de acordo com a legislação em vigência. **Recurso negado.**”

No caso sob exame, as provas colhidas pela Fiscalização levam ao convencimento de que a recorrente, na verdade, não cumpre os requisitos elencados pelo artigo 14 do CTN, fato que confere validade ao afirmado na decisão recorrida (fls. 421):

“As irregularidades relatadas no Termo de Constatação Fiscal (fls. 15/224), consistentes em distribuição de parcelas de patrimônio da entidade em benefício de seus associados e/ou diretores, além das vantagens e benefícios indiretos que os autuantes não conseguiram quantificar, contrariam o disposto na legislação acima mencionada, impedindo a APEC de se beneficiar, nos anos-base/calendário considerados, da isenção da contribuição.”

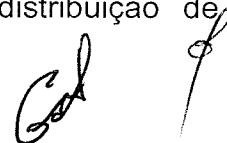
Para enfrentamento do mérito da matéria litigada, ao tempo em que adotamos, trazemos à colação análise promovida pelo Insigne Conselheiro Paulo Roberto Cortez, quando do julgamento do Recurso protocolizado sob o nº Recurso nº. 131.139, que deu causa ao Acórdão nº 101-94.609, de 17 de junho de 2004.

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

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO – SUSPENSÃO DA IMUNIDADE – As instituições de educação podem ter a imunidade tributária suspensa nos precisos termos do § 1º, do artigo 14, por descumprimento dos incisos I e II, do mesmo artigo § 1º, do artigo 9º, do Código Tributário Nacional. Os pagamentos a beneficiários não identificados (empresas comprovadamente inexistentes ou declaradas inaptas para emissão de documentário fiscal) mediante utilização de notas fiscais inidôneas (Súmulas de Documentação 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 administradores.

IRPJ – SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – LUCRO ARBITRADO – POSSIBILIDADE – Suspensa 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 Fisco, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, 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 princípio 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 destinação dos recursos, despesas, receitas etc., a fim de que, quando solicitada a comprovar o seu direito, tenha condições de comprovar que atende as determinações 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.

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:*

*‘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 - excetuados 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.

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.

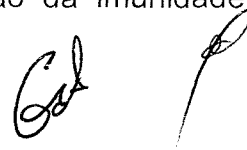
A fiscalização constatou que nos anos-calendário de 1996 e 1997, a instituição realizou o pagamento de despesas com o convênio médico dos associados Ana Cardoso Maia de Oliveira Lima, Carlos José de Oliveira Lima, Solange Aparecida Mungo de Oliveira Lima, Augusto César de Oliveira Lima, Paulo César de 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 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.

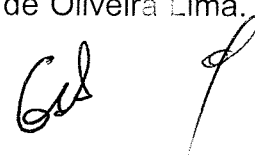
GASTOS COM AS FAZENDAS DOS ASSOCIADOS ESCRITURADOS COMO DESPESAS OU INVESTIMENTOS DA APEC, TODOS REPRESENTATIVOS DE DISTRIBUIÇÃO DE PATRIMÔNIO.

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.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Gul' and the other a more stylized signature.

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/dirigentes.

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 contratados 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 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 comprovar que as mercadorias existiam ou haviam ingressado no estabelecimento da recorrente.”*

A Egrégia Quinta Câmara também se pronunciou neste sentido através do Acórdão nº 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 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 probatório 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 atuar 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 nº 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).”*

*Helena Tôres 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 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.

Cumpramos 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:

- 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;
- 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.

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 outro lado, em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre as matérias litigadas em ambos os processos, matriz e reflexos, o decidido no processo principal aplica-se, por inteiro, aos procedimentos que lhe sejam decorrentes.

Diante do exposto, direciono meu voto no sentido de que, no mérito, seja negado provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Brasília, DF, 12 de agosto de 2005.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

