



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10835.003.841/96-52
Recurso n.º : 116.240
Matéria : IRPJ E OUTROS - Exercícios de 1991 a 1994
Recorrente : ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC.
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 07 de novembro de 2001
Acórdão n.º : 101-93.671

IPRJ – TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. – Como base de cálculo da exação, o lucro real deve ser apurado em estrita obediência ao disposto no art. 60 e seus parágrafos do Decreto-lei n.º 1.598, de 197, e alterações posteriores, não havendo como equiparar-se aos superavits registrados na escrituração das entidades imunes, que dentre outros fatores não promovem a correção monetária dos elementos patrimoniais, nem determinam o lucro líquido que lhe serve de ponto de partida e, ainda, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses superavits compatíveis com a base de cálculo em lei prevista.

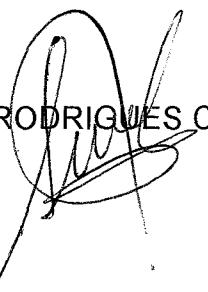
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PROCEDIMENTO REFLEXO -
Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento procedido na área do I.R.P.J., intitulado principal, é aplicável ao julgamento daquele, dada a relação de causa e efeito que a ambos vincula.

Recurso conhecido e 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, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente Julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, OMIR DE SOUZA MELO (Suplente convocado), RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente, a Conselheira LINA MARIA VIEIRA.

Recurso nr. 116.240

Recorrente: ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC

RELATÓRIO

O presente processo foi submetido a julgamento nesta C. Câmara em Sessão realizada em 12 de julho de 2000, ocasião em que foi lido o relatório de fls., da lavra do ilustre ex-Conselheiro Jezer de Oliveira Cândido.

Citado relatório, contendo 116 laudas, detalha minuciosamente os fatos que ensejaram a lavratura dos 4 (quatro) Autos de Infração lavrados nas áreas do IRPJ, e por decorrência, IRFONTE, Contribuição Social sobre o Lucro e Contribuição para o FIN-SOCIAL. Descreve, ainda, as razões expendidas pela Recorrente nas petições de defesa apresentadas e os fundamentos da Decisão Singular, a qual concluiu pela procedência parcial da exigência.

A discussão travada nos autos, em síntese, cuida da exigência fiscal dos tributos supra referidos, nos períodos-base/anos-calendários de 1991 a 1994, exercícios de 1992 a 1995, em função da suspensão da imunidade tributária da Recorrente, levada a efeito pelo Delegado da Receita Federal em Presidente Prudente, através do Declaratório n.º 05, 02/12/1996, suspensão essa solicitada pelos auuentes em razão de diversas irregularidades apontadas no Termo de Constatação Fiscal de fls. 133/142.

Ditas irregularidades encontram-se assim resumidas no relatório da decisão monocrática:



"Omissão de Receitas

1.1 - Saldo credor da Conta Caixa

Omissão de receita operacional, no valor de Cr\$ 202.555.368,14, no ano-base de 1991, exercício de 1992, caracterizada pela ocorrência de saldo credor da conta Caixa (Item 5, fls. 137- verso – 140);

1.2 – Pagamentos Efetuados com Recursos Estranhos à Contabilidade

Omissão de receita operacional, no valor de Cr\$ 5.000.000,00, no ano-base de 1991, exercício de 1992, caracterizada pela não contabilização de empréstimo efetuado à empresa Rádio Diário de Presidente Prudente (Item 7, fls. 141/2);

1.3 – Ganho de Capital contabilizado a Menor

Omissão de receita não operacional, no valor de Cr\$ 8.507.250,00, no mês de maio do ano-calendário de 1992, caracterizada pela contabilização a menor do valor de venda de um caminhão (Item 6, fls. 140/141);

1.4 – Omissão de Receitas Financeiras

Omissão de receitas financeiras, no valor de Cr\$ 5.000.000,00 nos meses de maio e junho de 1993, respectivamente, pela não contabilização de juros cobrados em empréstimo efetuado (Item 8, fls. 142);

2. – Despesas Indedutíveis (Vide relatório anteriormente apresentado)

.....*omissis*.....

10 – Lucros não Declarados

A contribuinte teve a sua imunidade suspensa, ficando sujeita ao pagamento do imposto sobre o lucro declarado, com os ajustes procedidos pelos autuantes, num montante de Cr\$ 6.685.645.938,00, no ano-base de 1991.

Além disso, deixou de apresentar as declarações de IRPJ, referentes aos períodos-base a seguir relacionados, bem como recolher o imposto correspondente, conforme verificado pela fiscalização em sua escrituração

.....*omissis*.....

Em decorrência foram lavrados autos de infração do IRPJ, do IR s/Lucro Líquido, IRFonte s/Remuneração Indireta (quantias pagas à UNIMED, por conta de convênios médicos destinados ao atendimento de diretores, associados e familiares), IRFonte



(registro no Ativo Permanente, de notas fiscais emitidas em nome da APEC, mas cujas mercadorias e serviços foram, aparentemente, destinados a fazendas, chácaras e empresas, de propriedade dos associados), IRFonte (omissão de receitas e distribuição de patrimônio a diretores, associados e familiares), Contribuição Social e Finsocial.

Todos os autos foram lavrados em 20/12/1996.”

Tendo em vista que o lançamento de ofício tomou por base de cálculo o Lucro Real, e considerando, por outro lado, que a Recorrente, por tratar-se de entidade imune, estava desobrigada à Correção Monetária de suas Demonstrações Financeiras, essencial para esse tipo de tributação, o julgamento deste processo, na oportunidade, foi convertido em diligência, através da Resolução n.º 101-02.337, de 12/07/2000, assim redigida:

“No Termo de Constatação e Intimação Fiscal, item 2, fls. 408/409, o Fisco esclarece que:

‘2.1 – Por se declarar imune a Contribuinte estaria desobrigada e não procedeu a Correção Monetária de suas Demonstrações Financeiras do ano-base de 1991, bem como nos anos-calendários de 1992, 1993 e 1994.

.....
2.5 – É condição para apuração do lucro real pelas pessoas jurídicas o processamento da correção monetária de suas demonstrações financeiras, impondo-se, portanto, a realização da mesma, devendo a Contribuinte, para sujeitar-se a tributação pelo lucro real, providenciar os Mapas e Razão Auxiliar em BTNF/FAP/UFIR relativos à citada Correção Monetária do Balanço dos períodos inerentes ao ano-base de 1991 e àqueles compreendidos nos anos-calendários de 1992, 1993 e 1994.’

No termo de Constatação Fiscal de 28/11/96 (fls. 324v a 326), no item 62, afirma o Fisco:



'Com vistas ao aproveitamento da escrituração do Contribuinte e a lhe assegurar a tributação pelo Lucro Real procedemos, de ofício, a correção monetária de suas demonstrações financeiras.'

Todos os elementos para elaboração da Correção Monetária foram coletados na própria escrituração da Contribuinte. Todavia, alguns ajustes tiveram de ser feitos em função do sistema de correção disponível, de constatações via documentos, equívocos na transposição de saldos e classificação incorreta de bens como:

Os valores do período-base de 1991 foram divididos por 1.000 antes de serem transpostos para o sistema de correção monetária utilizado (CMD), que não comportaria alguns valores corrigidos.'

Esclarece ainda a fiscalização que houve lançamento relativo ao ano-base de 1990 (Processo n.º 10835-001.701/96-12).

Como se verifica às fls. 416/419, o recorrente apresentou Declaração de Isenção.

A tributação com base no lucro real apresenta diversos requisitos, dentre eles podemos destacar a escrituração contábil e fiscal, elaboração das demonstrações financeiras e correção monetária do balanço, além da manutenção de livros obrigatórios, sejam eles comerciais (Diário, Razão, etc.) ou fiscais (Lalur).

Não se pode reconhecer que se uma determinada entidade, ao longo de sua existência, não elabora sua escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, deixando, inclusive, de proceder à correção monetária do balanço, ao entrar no regime de apuração do lucro real precisa necessariamente que proceder a balanço de abertura para que os saldos das contas incorporem todas as mutações (positivas ou negativas) ocorridas no período anterior.

Considerando, pois, que existiu um lançamento anterior e que, no presente lançamento, a própria fiscalização efetuou a correção monetária do balanço, proponho o encaminhamento do processo à repartição de origem para que o fisco esclareça:

- a) se a tributação anterior, relativa ao período-base de 1990 foi efetivada com base no lucro real, juntando cópia da autuação então procedida;
- b) no período-base de 1990, caso a tributação tenha sido feita com base no lucro real, como foi efetivada a correção monetária do balanço? Foi efetuado balanço de abertura, corrigindo as contas desde a data de sua aquisição até a data de encerramento do período-base anterior (inclusive considerando as depreciações) e alocação ao patrimônio líquido das mutações (positivas ou negativas) ocorridas desde a constituição da entidade?
- c) O trabalho fiscal foi feito em conformidade com o PN CST 33/78 (Veja respostas à pergunta número 441 do Plantão Fiscal de Perguntas e Respostas de 1989 (pagina 193)?
- d) Os lucros apurados contabilmente, nos anos de 1991 a 1994, após deduzidos das provisões pertinentes, foram incorporados ao patrimônio líquido para efeito de correção monetária nos períodos seguintes?
- e) Elabore parecer conclusivo, abrindo prazo de quinze dias, para que a recorrente, se assim o quiser, adite razões ao recurso.”

Retornam os autos a este Conselho, trazendo às fls. os elementos e esclarecimentos solicitados na diligência.

É o Relatório.



V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

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

Consoante se infere do relato, a matéria submetida ao deslinde deste Colegiado refere-se à exigência fiscal de IRPJ e outros tributos, lançados por decorrência, de entidade de ensino imune, resultante da apuração de diversas irregularidades pelo Fisco que ensejaram a suspensão da imunidade tributária da Recorrente por Ato Declaratório baixado pelo Delegado da Receita Federal em Presidente Prudente.

A autuação levada a efeito, conforme já relatado, tomou por base de cálculo o Lucro Real, não obstante a Recorrente estar desobrigada de proceder a correção monetária das demonstrações financeiras, bem assim de outros procedimentos contábeis e fiscais típicos desse tipo de tributação. Daí o processo ter sido baixado em diligência, quando do primeiro julgamento a que foi submetido, com vistas à obtenção de esclarecimentos acerca dos quesitos formulados na Resolução n.º 101-02.337, de 12/07/2000.

Em atendimento à solicitação formulada, os Auditores Fiscais elaboraram a Informação Fiscal datada de 03 de julho de 2001, constante às fls. 1.834/1.836, prestando os seguintes esclarecimentos:



“Quesito ‘a’

Se a tributação anterior, relativa ao período-base de 1990 foi efetivada com base no lucro real, juntando cópia da autuação então procedida;

Resposta: Sim, a tributação do período-base de 1990, foi efetuada com base no lucro real, tendo considerado o lucro líquido do exercício verificado na escrituração contábil da entidade, acrescido das omissões de receitas e das despesas indedutíveis.

Cópia da autuação juntada às fls. 1.811 a 1.833.

Quesito ‘b’

No período-base de 1990, caso a tributação tenha sido feita com base no lucro real, como foi efetivada a correção monetária do balanço? Foi efetuado balanço de abertura, corrigindo as contas desde a data de sua aquisição até a data de encerramento do período-base anterior (inclusive considerando as depreciações) e alocação ao patrimônio líquido das mutações (positivas ou negativas) ocorridas desde a constituição da entidade?

Resposta: A fiscalização não realizou a correção monetária do balanço, tendo considerado o lucro líquido do exercício verificado na escrituração contábil da contribuinte, acrescido das omissões de receitas e das despesas indedutíveis.

Quesito ‘c’

O trabalho fiscal foi feito em conformidade com o PN CST 33/78 (Veja respostas à pergunta número 441 do Plantão Fiscal de Perguntas e Respostas de 1989 (página 193)?

Resposta: Relativamente aos períodos-base de 1991 a 1994, como se pode verificar dos autos do Processo Administrativo Fiscal, a fiscalização, valendo-se dos elementos de que dispunha, realizou a correção monetária do balanço partindo dos saldos escriturados em cada conta em 31/12/90. Assim feito, a fiscalização não seguiu a risca o PN-CST n.º 33/78, mas não se afastou da lei naquilo que lhe era essencial.

Quesito 'd'

Os lucros apurados contabilmente, nos anos de 1991 a 1994, após deduzidos das provisões pertinentes, foram incorporados ao patrimônio líquido para efeito de correção monetária nos períodos seguintes?

Resposta: Sim

Quesito 'e'

Elabore parecer conclusivo, abrindo prazo de quinze dias, para que a recorrente, se assim o quiser, adite razões ao recurso.

Resposta: Data Venia, não encontramos previsão legal para a elaboração de parecer conclusivo e reabertura de prazo à recorrente para aditar razões de recurso.

Corroborado ao fato da entidade não contestar expressamente na primeira nem na segunda instância administrativa, e alicerçado na norma legal, uma vez que a Lei n.º 8.748/1993, inaugurando uma fase moralizante para o Processo Administrativo Fiscal, mais tarde avigorada pela Lei n.º 9.532/1997, ambas dando nova redação ao artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72, preceitua:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário.” (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/1993)

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.” (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

Caberia à entidade, *in oportuno tempore*, ter contestado expressamente eventual desvantagem pela não aplicação do Parecer Normativo CST n.º 33/78. Se não o fez é porque consentiu, ou como dizem os romanos: *Qui tacet consentire videtur*, ou seja, quem cala, parece consentir.



Com efeito, à luz da legislação em regência, o ônus de argüir na impugnação “toda matéria de defesa” é consagração do princípio da eventualidade ou da concentração, que consiste na preclusão do direito de invocar em fases posteriores do processo matéria de defesa não manifestada na impugnação.

A impugnante deve formular de uma só vez todas defesas que dispõe, material ou formal. Se omitida, estará impedida de levantá-la em outros momentos ulteriores.

Ademais, entendemos cabível a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, onde este pode ser imitado no que concerne à proibição de julgamento “*ultra-petita*” ou “*extra-petita*”, caso atendida a pretensão solicitada.

Destarte, concluímos que atendidos os quesitos solicitados, a maioria deles encontráveis nos autos, o processo está pronto para prosseguimento.”

Antes de examinar o mérito da exigência, considero imprescindíveis algumas considerações acerca das preocupações manifestadas pelos Auditores Fiscais diligentes em torno da “moralidade” do julgamento do Processo Administrativo Fiscal, bem assim da legalidade das providências e esclarecimentos solicitados através da Resolução n.º 101-02.337, de 12 de julho de 2000, deliberada à unanimidade de votos dos Membros desta Primeira Câmara, inclusive com a aprovação do digno Senhor Procurador da Fazenda Nacional junto a este Contribuinte, como faz certo a Intimação de fls.

Não obstante os ilustres Auditores terem respondido, com clareza e objetividade, a todos os quesitos formulados na mencionada Resolução, negaram-se a elaborar o Parecer Conclusivo solicitado no último quesito, bem assim a abrir prazo de 15 (quinze) dias para que a Recorrente aditasse razões ao Recurso, se assim o quisesse, recomendado no mesmo quesito.

B

Fundamentaram a negativa, preliminarmente, sob a alegação de que não “encontraram previsão legal” para tais providências.

De início, vale observar que o fato de os Ilustres Auditores não terem encontrado embasamento legal para a solicitação, não significa, em absoluto que a mesma não exista. A procura de normas processuais, dada a sua extensão e complexidade, não se esgota na pesquisa de uma única lei, como parece ter ocorrido no presente caso, em que os dignos Diligenciantes invocaram o disposto no artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72 com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/1993, art. 1º e 9.532/1997, art. 67.

Em se tratando de matéria processual o julgador deve se ater não só aos dispositivos da lei de regência, como também aos Princípios Fundamentais consagrados na Constituição Federal, aos dispositivos regimentais, à doutrina e jurisprudência em voga, quer na instância administrativa, como na judicial.

Este Conselho, em seus mais de 70 (setenta) anos de existência, sempre primou pela qualidade de seus julgados prestigiando, notadamente, os Princípios Constitucionais da Isonomia, do Contraditório e da Ampla Defesa (artigo 5º, *caput*, e inciso LV, da Constituição, de 1988). Em homenagem a tais princípios, sempre incluiu em seus Regimentos Internos dispositivos facultando às partes (Fazenda e Contribuinte) pronunciarem-se após realização de diligências ou outras providências que acarretem novas informações sobre a demanda.

O atual Regimento Internos dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria do Senhor Ministro da Fazenda, de n.º 55, de 16 de março de 1998, dispõe, não só sobre a possibilidade de solicitação de diligência, como também da ciência às partes (Fazenda e Procurador) do seu resultado (art. 18, §§ 3º e 7º), *in verbis*:



"Art. 18

.....*omissis*.....

§ 3º Salvo nos casos autorizados pelo Presidente da Câmara, o Relator devolverá, com seu visto, os processos à Secretaria nos trinta dias subsequentes ao da distribuição, para julgamento ou com proposta de diligência, hipótese em que o Presidente decidirá em oito dias.

.....*omissis*.....

§ 7º É facultado ao sujeito passivo ou ao Procurador da Fazenda Nacional, enquanto o processo estiver com o Relator, mediante requerimento ao Presidente da Câmara, apresentar esclarecimentos ou documentos, hipótese em que será dada vista à parte contrária, e requerer diligência, que se deferida **do resultado dar-se-á ciência às partes.”**

O Ilustre Procurador da Fazenda, que atua junto a este Órgão, não só tem total acesso ao processo, como também tem assento neste Colegiado quando da realização das Sessões de Julgamento, por isso mesmo a ciência do resultado é dada no próprio Conselho. Já o Contribuinte, normalmente domiciliado em outro Estado da Federação, só poderá ser cientificado através da Repartição Fiscal da jurisdição do seu domicílio. Daí ser de praxe, quando da conversão do julgamento em diligência, a Câmara solicitar ao diligenciante dar ciência ao Recorrente e abrir-lhe prazo para aditamento de novas razões, se assim desejar.

A propósito do tema, considero oportuno transcrever os ensinamentos ministrados por ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, ex-Auditor-Fiscal, ex-Presidente de Câmara e ex-Conselheiro deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em sua enriquecedora obra PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, Ed. Saraiva, 1993, págs. 318 e 365, *in verbis*:

"As diligências que são ordenadas diretamente pelo julgador de primeira instância, ou pelo Conselho de Contribuintes, são atos de ofício e, como se disse, têm por fim servir para a formação do livre convencimento do julgador. Essas diligências devem ser cumpridas, não cabendo ao funcionário opinar sobre o cabimento delas".
(pág. 318)

6

“Quando determina a realização de diligência, o Conselho de Contribuintes tem por hábito determinar que tanto o contribuinte quanto a fiscalização se manifestem acerca dos elementos constantes do relatório da diligência. Embora isto não esteja previsto na lei processual, considerando-se que a diligência, por vezes é feita por agente fiscal que até o momento não estivera ligado ao processo, é de suma importância que os fatos cheguem ao conhecimento dos julgadores com a maior objetividade possível, inclusive com a manifestação dos envolvidos no processo.” (pág. 365)

Portanto, a solicitação do Parecer Conclusivo e, especialmente da abertura de prazo para o Recorrente para eventual aditamento de razões, se fez na mais estrita consonância com os Princípios Constitucionais da Isonomia, do Contraditório e da Ampla Defesa, como também do disposto no artigo 18, §§ 3º e 7º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 55, de 1998, e da prática reiteradamente observada no âmbito deste Colegiado e consagrada pela Doutrina e jurisprudência em voga.

Prosseguindo nas justificativas do não atendimento do último quesito da Resolução, os ilustres Auditores Fiscais sugerem que a Recorrente não teria contestado expressamente a matéria objeto da diligência e, em assim sendo, considerando as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748/1993, a qual teria inaugurado **“uma fase moralizante para o Processo Administrativo Fiscal”**, estabelecendo a constituição de litígio em torno de matéria não expressamente contestada na Impugnação.

Em meus quase 30 (trinta) anos de atuação no âmbito deste Conselho, posso afirmar, com segurança, que jamais conheci ou tive conhecimento da existência de fase imoral no âmbito do Processo Administrativo Fiscal. Ao contrário, nesses longos anos de atuação, venho vivendo e presenciando uma determinação incansável por parte das autoridades fazendárias, dos funcionários e de todos aqueles profissionais vinculados à Secretaria da Receita Federal e aos Conselhos de Contribuintes, em perseguir a melhor



qualidade possível nas atividades de sua alçada bem assim conduta ilibada e impecável, a olhos vistos. Tanto é assim, que sempre que detectado um procedimento fora desses padrões é aberto o devido Inquérito Administrativo, para apuração da responsabilidade e aplicação da penalidade cabível, chegando à demissão a bem do serviço público.

Aliás esta regra não é privativa dos integrantes do Ministério da Fazenda ou daqueles que atuam na área tributária, mas alcança todas as esferas do Serviço Público (Federal, Estadual e Municipal), e existe desde que foram instituídos os Órgãos Públicos.

Os atos legais sobre a matéria, que antecederam as leis referidas pelos Ilustres Auditores, por seu turno, além da seriedade com que foram elaboradas, sempre primaram pela jurisdic平ade, clareza e objetividade, especialmente o Decreto n.º 70.235, de 1972, que dada a sua qualidade, permanece em vigor até hoje, com as alterações introduzidas pelas citadas leis.

A Lei n.º 8.748/1993, portanto, não inaugurou nenhuma “**fase moralizante para o Processo Administrativo Fiscal**”, porque tal instituto, até onde conheço, sempre se pautou na moralidade e decência. O objetivo da referida lei, foi, isto sim, criar as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, promovendo as necessárias adaptações aos dispositivos do Decreto n.º 70.235/1972, e promover uma maior rapidez na tramitação dos processos, daí ter revogado qualquer dilação de prazo para apresentação de impugnação, bem como a informação fiscal e também a alteração promovida no artigo 17, dentre outras alterações.

Quanto a afirmação de que a Recorrente não contestou expressamente “eventual desvantagem pela não aplicação integral do Parecer Normativo n.º 33/78”, com vistas à aplicação do disposto no artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com nova redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748, de 1993, e artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 1997, ao



que parece, os dignos Diligenciantes entendem como matéria não impugnada simples argumento de defesa não expandido.

É mais que evidente a matéria não impugnada tratada na Lei diz respeito à eventual parcela do crédito tributário exigido com a qual a Contribuinte não discorda e, eventualmente, até se dispõe a pagar. Ou seja, nos casos em que o Auto de Infração descreve e capitula diversas irregularidades e exige tributo sobre as mesmas, o Contribuinte, a seu critério, pode contestar todas as acusações ou contestar apenas parte delas e proceder ao pagamento da parte com a qual concorda. Somente nestes casos tem aplicação a preclusão estabelecida no referido artigo 17.

A propósito do tema, convém trazer à colação, dentre outras, recente decisão proferida pela C. 7^a Câmara deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão n.º 107-06.311, de 20/06/2001, a qual, sem dúvida, elucidará a questão, *in verbis*:

“PREQUESTIONAMENTO – O prequestionamento, como pressuposto para interposição de recurso no processo administrativo fiscal, em que prevalece o princípio da verdade real, ocorre com a impugnação da matéria tributária constante do lançamento, cumprindo ao julgador dirimir o litígio em face do Direito aplicável”.

No voto condutor do v. Acórdão, o insigne Conselheiro-Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes, fundamenta, de modo claro e inatacável, tal decisão, *ipsis litteris*:

“Em primeiro lugar cabe consignar que se trata de matéria pre-questionada. A autuada impugnou a exigência com os argumentos de fato e de direito ao seu alcance. O que importa é que se insurgiu contra a exigência. Questionou-a desde a impugnação; logo prequestionou-a. E, assim, trouxe-a ao conhecimento do Conselho de Contribuintes, através do recurso de fls. 1.020 a 1.028, especificamente às fls. 1.025 a 1.033.



Antônio da Silva Cabral, em sua consagrada obra “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva, 1993, págs. 270/271, dá magistral lição sobre o tema.

Por outro lado, cumpre ao julgador, notadamente se tratando de interpretação e aplicação do Direito Público, mais precisamente do Direito Tributário, aplicar o Direito ao fato. “Dá-me o fato e dar-te-ei o Direito (*Da mihi factum, dabo tibi jus*)”.

A atividade de lançamento é regrada, de modo que, não havendo fundamento legal para a exigência não há obrigação tributária, e não havendo obrigação tributária, não há crédito tributário a ser lançado. E se o foi, é insubstancial o esforço do autuante e da repartição fiscal.”

Como ressaltado no voto supra, em se tratando de interpretação e aplicação do Direito Tributário, o julgador há que ter uma preocupação ainda maior de aplicar o Direito ao fato, na medida em que a tributação é *ex lege*, ou seja, submete-se ao princípio da legalidade cerrada, de modo que é vedada qualquer exigência tributária que não tenha respaldo legal. E sem dúvida, cabe ao julgador, em última instância, verificar e sentenciar se a autoridade fiscal aplicou corretamente ao caso concreto. A propósito do tema, mais uma vez reportamo-nos aos ensinamentos de Antônio da Silva Cabral, na obra citada, fls., 365/366, *ad litteram*:

“O estudo do direito e o trabalho de interpretação da norma só tem um objetivo para o julgador: saber aplicar corretamente a norma ao caso concreto. As leis são como armas: poderão ser usada contra quem não sabe manejá-las. O homem que simplesmente estudasse a lei seria um dilettante, mas nunca um jurista. Direito é vida. Ao juiz caberá comparar uma norma abstrata com um caso concreto, e esta é tarefa que só se aprende com a vida.” (fls. 365)

“A decisão, no campo do processo fiscal, corresponde à sentença do juiz. Em ambos os casos o que se visa é a prestação jurisdicional, objeto da relação jurídica processual.

.....*omissis*.....

Assim como a sentença, a decisão administrativa pode ser injusta. A melhor forma para o julgador se sentir em paz com sua



consciência é seguir o princípio que Aristóteles formulou em sua Ética a Nicômano: **é justo tudo aquilo que está de acordo com a lei.** Ao juiz não compete fazer as leis, nem revogá-las. Se a lei é injusta, não cabe a ele tal julgamento, pois sua função não está em julgar a lei, mas dizer qual a lei que se aplica ao caso concreto. Toda decisão com pretensões a uma apreciação corretiva da lei deve ser deixada de lado.” (fls. 366)

Face a essa responsabilidade, a legislação que versa sobre matéria processual, quer no âmbito do Poder Judiciário, quer na Esfera Administrativa, outorga à autoridade julgadora formar livremente sua convicção na apreciação da prova. O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 29, faculta ao julgador, inclusive, a determinação de diligências que entenda necessárias para formar seu convencimento. Isto porque nem sempre os fatos e elementos constantes do processo se apresentam ao julgador com a clareza necessária para proferir sua decisão.

Por outro lado, não se pode olvidar que para decidir, com precisão e segurança, qual a lei que se aplica ao caso concreto, o julgador não pode ficar adstrito ao fundamentos de direito invocados pela partes (Fisco e Contribuinte), devendo se ater, especialmente aos fatos e circunstâncias constantes do processo, estes sim indicarão, de modo seguro, se a lei fundamentadora da exigência se aplica aos fatos descritos no Auto de Infração. Ou seja, no campo do Direito Tributário, em especial, o julgador deve perseguir a verdade material, tendo em vista o princípio da legalidade cerrada a que se submete a obrigação tributária.

Este aliás, é o entendimento manso e pacífico dos Conselhos de Contribuintes, consoante nos dão conta as ementas do Acórdãos a seguir:

“NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE DE DECISÃO RECORRIDA
– PRELIMINAR – O julgador não está obrigado a decidir questão posta ao seu exame de acordo unicamente com os fundamentos jurídicos pleiteados pelas partes. ...” (Ac. 2º CC 202-12.467, de 12/09/2000)



“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL – NULIDADE – A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material, com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.” (Ac. 1º CC 103-19.789, de 08/12/1998)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – MATÉRIA DE PROVA – PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL – Sendo o interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, na busca da verdade material. ...” (Ac. 1º CC 101-92.819, de 15/09/1999)

“DIREITO TRIBUTÁRIO – NORMAS GERAIS – A determinação e exigência de créditos tributários em favor da União impõem as necessárias e inafastáveis presenças da legalidade objetiva e da verdade material.” (Ac. 1º CC 104-17.057, de 13/05/1999)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – A constituição de crédito tributário em lançamento de ofício, em obediência ao princípio da legalidade, deve conformar-se à realidade fática, porquanto a exigência assenta-se na verdade material.” (Ac. 1º CC 105-13.510, de 30/05/2001)

Para finalizar estas considerações preliminares, faremos breve abordagem sobre a manifesta preocupação dos dignos diligenciantes em evitar um julgamento *ultra-petita* ou *extra-petita*.

De pronto, vale lembrar que este tipo de preocupação transcende à competência legal dos nobres Auditores-Fiscais, os quais detém a função exclusiva de fiscalizar os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, conforme expressamente



previsto no artigo 904 e §§ do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3000, de 26/06/2000, *in verbis*:

"Art. 904. A Fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei n.º 2 354, de 1954, art. 7º, e Decreto-lei n.º 2.225, de 10/01/1985)

§ 1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei n.º 2354, de 1954, art. 7º)".

O texto legal, não deixa dúvidas de que, quando em exercício na Divisão de Fiscalização, ao Auditor-Fiscal cabe, específica e exclusivamente, proceder à fiscalização do imposto e orientar e esclarecer os contribuintes no cumprimento dos seus deveres fiscais, atribuições essas, convenhamos, das mais nobres e complexas do serviço público, pois tratando-se de atividades típicas do Estado, a responsabilidade do profissional que atua na área é imensurável.

Assim, entendo que os nobres diligenciantes não devem sobreregar suas preocupações, que já são grandes, com atribuições que não são de sua alçada, especialmente com os julgamentos no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, órgãos estes igualmente vinculados ao Ministro da Fazenda e que possuem uma estrutura própria, rígida e distinta da Secretaria da Receita Federal.

Estes Conselho são presididos também por Auditores-Fiscais, os quais, além de outras atribuições, tem a responsabilidade de zelar pela qualidade e legalidade dos julgamentos realizados nestes Órgãos, participando, inclusive das sessões de julgamento. Os Conselheiros, por seu turno, são igualmente zelosos, capacitados e responsáveis



pelos processos que relata, sendo a metade dos membros de cada Câmara (4), igualmente egressos da carreira dos Auditores-Fiscais.

De qualquer modo, considero oportuno tecer algumas considerações acerca do julgamento *ultra-petita* ou *extra-petita*, para esclarecer e tranquilizar os dignos Auditores-Fiscais. Para tanto, valho-me, mais uma vez, das lições de Antônio da Silva Cabral, na obra acima citada, págs. 399/400, *in verbis*:

“Decisões *citra*, *extra* ou *ultra-petita* – Em direito processual civil o juiz deverá pronunciar-se estritamente sobre o juiz deverá pronunciar-se estritamente sobre o pedido do autor e manter-se dentro dos limites desse pedido.

.....*omissis*.....

Em se tratando de obrigação tributária, mais uma vez cabe lembrar que a vontade humana pouco conta, já que o nascimento da obrigação está relacionado com a ocorrência do fato gerador, que, por sua vez, depende de lei. O que importa, pois, é o cumprimento da lei e não o fato de o contribuinte concordar ou com a exigência. Mais ainda. Se o fisco tem ciência de a exigência não é cabível, não pode proceder a cobrança desta. Considerações desta ordem permitem chegar à conclusão de que, em direito processual fiscal, é possível cogitar-se de decisão ***extra-petita***. Se, por exemplo, o contribuinte que o julgador suspenda o julgamento do processo, que é decorrente, até que seja apreciado o processo principal, nada impede que o julgador, sabendo ser indevida a tributação no processo decorrente, dê ganho de causa ao sujeito passivo.

Em segundo lugar, o processo civil é um meio de as partes litigantes se dirigirem a um terceiro, o juiz, que irá decidir qual delas está com a razão. No processo fiscal **o julgador singular ou o Conselho de Contribuintes** são órgãos do sujeito ativo, **que têm a obrigação de não exigir nada além do que a lei permite**. É um caso curioso porque **o Estado pratica um ato administrativo, que é o lançamento, mas, ao mesmo tempo, atua como autoridade que controla a legalidade desse ato administrativo**. O julgador de 1º grau, inclusive é autoridade lançadora.

Na Exposição de Motivos n.º 53, de 16.02.1972, o então Ministro da Fazenda, ao submeter o texto do Decreto n.º 70.235/72 ao Presidente da República, afirmou: “**É importante lembrar que, mesmo não ha-**

f

vendo impugnação, a repartição fará a conferência e revisão da exigência fiscal, especialmente quanto às questões de direito.”

Este tema foi objeto de pronunciamento por parte da CSRF, no Ac. CSRF/01-0.299, de 7-7-1983, em cuja ementa se lê: “**Não é nula a decisão extra petita proferida, a favor do contribuinte, no processo administrativo tributário, que integra a função e é instrumento de controle da legalidade do lançamento, nos casos em que esteja devidamente fundamentada e demonstre a equivocada aplicação da lei ao caso concreto.**” (Grifos nossos)

De tudo que foi exposto até aqui, resta claro que a interpretação e aplicação do Direito Tributário, deve levar em conta, acima de tudo, a subsunção do fato à norma invocada, sob pena de proceder-se a lançamentos contra *legis*, o que é vedado pelos dispositivos constitucionais e demais atos legais que regem o Processo Administrativo Fiscal.

E foi exatamente por essa consciência, e ciosos de bem aplicar o Direito ao caso sob exame, que os Membros desta Primeira Câmara, à unanimidade de votos, deliberaram por converter o julgamento em diligência, eis que os próprios autuantes, ao procederem o lançamento informaram das imperfeições existentes na escrituração da Recorrente, e não obstante, optaram por formular a exigência de ofício com base no lucro real, mediante ajustes que consideram suficientes para reconstituir integralmente a escrita contábil da Empresa e, em consequência, o Lucro Real.

Ora, consoante já ressaltado na Resolução n.º 101-02.337, de 12/07/2000, não se pode desconhecer que se uma determinada entidade, ao longo de sua existência, não elabora sua escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, deixando, inclusive, de proceder à correção monetária do balanço, ao entrar no regime de apuração do lucro real precisa necessariamente que proceder a balanço de abertura para que os

saldos das contas incorporem todas as mutações (positivas ou negativas) ocorridas no período anterior.

A própria Administração Tributária, ciente da necessidade da correta apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, baixou o Parecer Normativo CST n.º 33, de 1978, definindo os procedimentos a serem observados na recomposição do Lucro Tributável.

Os quesitos propostos na resolução, em última análise, objetivaram saber se os Auditores Fiscais observaram as orientações emanadas no referido Ato Normativo no lançamento de ofício levado a efeito, com vistas a aquilatar se o regime de tributação por eles eleito obedeceu aos ditames da legislação que rege o tributo.

Ao responder os quesitos, os Auditores Fiscais se deram conta que, de fato, não obedeceram à lei de regência ou mesmo a orientação normativa, na apuração do Lucro Real, até porque, aparentemente, não dispunham dos elementos para sua correta quantificação. Por isso mesmo, no intuito de “salvar o lançamento”, se anteciparam em alegar que a matéria não foi impugnada pela Recorrente.

Francamente, tal afirmativa é, no mínimo absurda, pois a Recorrente apresentou mais de 200 (duzentas) laudas de defesa, entre a Impugnação e o Recurso Voluntário, contestando cada uma das acusações feitas pelos dignos Autuantes, insurgindo-se, preliminarmente, contra a Suspensão de sua Imunidade Tributária declarada pelo Delegado da Receita Federal, e concluindo por requerer o cancelamento total da exigência. Aliás, o Relatório apresentado anteriormente contém uma síntese dos argumentos de defesa por ela expendidos, sendo desnecessário reproduzi-los nesta oportunidade, até porque consta dos presentes autos às fls. 1.687/1.807.



Contudo, conforme ressaltado nas observações preliminares deste voto, o Julgador, para bem desenvolver sua atribuição conferida em lei, qual seja, aplicar o direito ao fato, não deve se ater apenas aos argumentos das partes (Fisco e Contribuinte), se estes não forem suficientes para formar seu livre convencimento. Daí ser-lhe facultado a realização de diligência como ocorreu no presente caso.

Embora os Diligenciantes tenham se negado a elabora Parecer Conclusivo e abrir vista e prazo para a Recorrente aditar razões ao recurso, considero que essa negativa não prejudica o julgamento do mérito do litígio, na medida em que os quesitos principais foram respondidos com clareza e objetividade. Passo, assim ao exame do mérito.

A partir da edição da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, a qual, em seu artigo 32, introduziu regras específicas a propósito da “Suspensão da Imunidade”, tais como: a indicação das autoridades competentes para formalizar e julgar o ato suspensivo; o termo inicial da suspensão; a autorização para o Fisco exigir o tributo mediante lavratura do correspondente Auto de infração, dentre outros procedimentos estabelecidos, muitos foram os processos que transitaram por este Conselho, cuidando de litígios semelhantes ao travado nos presentes autos, especialmente de interesse de Instituições de Educação, tal como aqui ocorre.

E, na maior parte dos casos julgados neste Órgão, tem se verificado que o Fisco vem elegendo, preferencialmente, como base de cálculo do tributo lançado, o Lucro Real, sem levar em conta que o regime de tributação a que deve se submeter o Contribuinte não se submete a livre escolha, nem do Contribuinte, nem da Fiscalização, eis que cada um dos regimes possui regras e condições próprias, para sua aplicação, sob pena de insubsistência do lançamento, caso este seja procedido de ofício. Se a escolha equivocada for feita pelo contribuinte, obviamente, o mesmo se sujeita à sua revisão pela autoridade fiscal e, em consequência, ao lançamento de ofício.



Como se sabe, são 3 (três) os Regimes de Tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, sendo que cada um deles tem seu tratamento em dispositivos legais próprios, consolidados no Regulamento do Imposto de Renda, nos quais são definidos o método de apuração e as condições para sua utilização, dentre outros procedimentos.

A Fiscalização, por seu turno, ao proceder ao lançamento de ofício, pode fazê-lo com base no Lucro Real, quando a escrituração do Contribuinte assim o permite, ou com base no Lucro Arbitrado, nos casos em que a escrita do contribuinte é falha e apresenta vícios que a torna imprestável, dentre outras hipóteses. O Lucro Presumido é faculdade exclusiva do contribuinte.

A propósito do tema, considero oportuno e enriquecedor transcrever trechos do Acórdão n.º 105-5.361, de 27/02/1991, para acrescer as razões do presente voto, *in verbis*:

“Nos termos do artigo 399 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980, deve a autoridade tributária arbitrar o lucro tributável da pessoa jurídica, sempre que:

- a) estando sujeita à tributação pelo lucro real não manter escrituração contábil que atenda aos requisitos das leis comerciais e fiscais;
- b) deixar de elaborar as demonstrações financeiras;
- c) recusar-se a exibir os livros ou documentos da escrita contábil;
- d) a escrituração contiver vícios, erros ou deficiências que a torne imprestável para determinar o lucro real.

De ressaltar que ocorrida qualquer hipótese dentre as elencadas, desde que apurado o fato e devidamente consignado pela autoridade fiscalizadora, é seu dever, sua obrigação, tributar com base no lucro arbitrado.



As duas primeiras hipóteses acima descritas dispensam maiores considerações pois, como evidenciado, tratam da falta de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. A terceira também não traz consigo qualquer dificuldade na apuração e prova do fato ocorrido, pois a recusa por parte da pessoa jurídica em exibir, à autoridade competente, os livros e documentos que tenha dado causa aos registros contábeis neles contidos, fica evidente pelo próprio comportamento da pessoa jurídica fiscalizada, devidamente registrado pela Fiscalização.

A existência de vícios, erros ou deficiências na escrituração mantida pela pessoa jurídica, de molde a torná-la imprestável para apurar o lucro real, na verdade, é uma das hipóteses que tem causado maiores controvérsias em razão do elevado grau de subjetividade que comporta sua análise e interpretação.

JOSÉ NÁUFFEL, em seu "NOVO DICIONÁRIO JURÍDICO BRASILEIRO", José Konfino, 4ª Ed., 1965, define:

"VÍCIO - (Dir. Civ.) É todo defeito capaz de inquinar o ato jurídico, afetando-lhe a validade. Ex.: a coação, o dolo, a simulação, etc."

"ERRO - 1 - Erro é juízo incorreto acerca de uma coisa, de um fato ou de uma pessoa, derivado de ignorância ou do imperfeito conhecimento da realidade das circunstâncias concretas ou dos princípios jurídicos aplicáveis". (Cunha Gonçalves).

Do "NOVO DICIONÁRIO DA LÍNGUA PORTUGUESA", de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, 2ª ed., Nova Fronteira, 1986, pág. 528, temos que:

"DEFICIÊNCIA (Do lat. deficientia) S. f. 1 - falta; falha; carência; imperfeição; defeito."

Em geral a escrituração contábil mantida pelas pessoas jurídicas não apresentam erros, pois são elaboradas por profissionais que possuem um mínimo de qualificação técnica. Já os vícios e as deficiências são mais freqüentes, e muitas provocadas de forma intencional, visando mascarar ou alterar a realidade dos fatos ou os resultados apurados.



Determina o artigo 32 da lei n.º 5.844, de 1943, que a tributação da pessoas jurídicas se dará tendo por base o lucro real que será determinado a partir das demonstrações financeiras. Vale dizer, se não forem elaboradas as demonstrações financeiras estará afastada, de plano, a possibilidade de a pessoa jurídica ser tributada com base no lucro real.

Além do dever de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 7º), a escrituração deve abranger todas as operações realizadas pelos contribuintes, inclusive os resultados apurados (Lei n.º 2.354/54, art. 2º).

Todos os atos ou operações que derivam do exercício normal da atividade ou objeto social da pessoa jurídica, que modifiquem ou possam modificar a sua situação patrimonial, devem, obrigatoriamente, ser lançados no livro Diário.

Quando ocorre de a pessoa jurídica registrar indevidamente atos ou operações que não pode comprovar, por inexistentes, ou omitir registros contábeis de outros que ocorreram concretamente, o parâmetro mais adequado e aceito para avaliar a extensão dos vícios e das deficiências contidas na escrita contábil é a possibilidade que tem a Fiscalização, uma vez apurados tais fatos, de quantificar e mensurar as influências no patrimônio da empresa e, principalmente, a repercussão provocada no lucro tributável.

omissis

É certo que segundo mansa e pacífica jurisprudência deste Colegiado a desclassificação da escrita com o consequente arbitramento do lucro não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado com base na escrituração, e que é a última das alternativas de apuração do imposto devido que o fisco deve adotar, eis que constitui mera forma de apuração do resultado passível de tributação, sem qualquer conotação de penalidade ou castigo, ou mesmo de instrumento de defesa do sujeito para reduzir o imposto devido.

Contudo, é de igual modo incontroverso que a jurisprudência dominante neste Colegiado é no sentido de que registros contábeis feitos de forma global e incompleta, em lançamentos por partida mensal, sem apoio em assentamentos pormenorizados em livros auxiliares devidamente autenticados, contrariam, na determinação do lucro real, as disposições das leis comerciais e fiscais e acarretam desprezo à escrituração com o inevitável arbitramento do lucro para os efeitos tributários.



.....*omissis*.....

De outro lado, a própria fiscalização constatou que a recorrente não procedeu à correção monetária do balanço, que reputo como um dos procedimentos que, por si só, abala a confiabilidade do resultado apurado e declarado.

Acresça-se a isso os diversos erros e falhas apontados pela recorrente nos lançamentos contábeis levados a efeito em seu livro Diário, os quais, por sua natureza acarretam sérias distorções no lucro passível de tributação.

À vista disso, forçoso é concluir que a recorrente não mantinha escrituração contábil que atendesse aos requisitos exigidos pela legislação comercial e fiscal, além da mesma apresentar uma série de erros e deficiências que a tornam imprestável.

Como já ressaltado, o arbitramento de lucros pela autoridade fiscal é uma salvaguarda do crédito tributário posto à serviço da Fazenda Pública, e como tal deve ser utilizado para apurar, o mais aproximadamente possível do real, a base de cálculo do tributo devido, sempre que não for possível chegar-se ao lucro real.

E é isto que se verifica no presente caso, pois, como ressaltado, a empresa apresentou sua declaração com base no lucro real, sem todavia satisfazer as exigências legais para ser tributada dessa forma.”

Em se tratando de Entidades Imunes ou Isentas, a situação é ainda mais complexa, eis que possuindo atividade e objeto que não visa a obtenção de lucros, a própria lei as desobriga de uma série de procedimentos contábeis, com repercussão na área fiscal, como é o caso da correção monetária do balanço das demonstrações financeiras. Em verdade, as obrigações tributárias dessas Instituições, até a edição da Instrução Normativa SRF n.º 113, de 1998, restringia-se à escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (art. 147, inciso III, do RIR/94).

Assim, em princípio, é bastante improvável cogitar-se da tributação (lançamento *ex officio*) dessas entidades com base no Lucro Real, salvo se os Autuantes, num esfor-

ço imensurável, procedam toda a contabilidade da entidade de acordo com as normas comerciais e fiscais, especialmente, no que pertine à elaboração das Demonstrações Financeiras, levando em conta o Balanço de Abertura e a Correção Monetária das Contas Patrimoniais.

Aliás, no presente caso, os próprios Diligenciantes admitem, expressamente, que não seguiu à risca as orientações da Administração Tributária, emanadas no Parecer Normativo CST n.º 33, de 1978, específico para autuações desse tipo, deixando de proceder, inclusive à correção monetária do balanço do ano-base de 1990 (1º ano da autuação). Aduz ainda que considerou como lucro líquido do exercício, simplesmente, o superávit verificado na escrituração contábil da contribuinte, acrescido das omissões de receitas e das despesas indedutíveis, o que, convenhamos, foge completamente às regras legais de apuração do Lucro Real, até porque o superávit, além de não corresponder a qualquer tipo de lucro, não pode ser confundido com o Lucro Líquido do Exercício, cuja apuração respeita rigorosos preceitos da Lei das Sociedades Anônimas (n.º 6.404, de 1976), encampados na Legislação Fiscal, através do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977.

E mais, nos exercícios subsequentes (1992 a 1995), embora afirmem terem realizado a correção monetária do balanço, admitem que a mesma foi feita com base nos saldos escriturados em cada conta em 31/12/1990, saldos estes totalmente irreais, posto que em relação àquele ano os Fiscais não procederam à correção monetária do balanço, muito menos o Balanço de Abertura. Acresça-se a todas essas falhas o fato da Entidade não possuir o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Este Conselho, em casos semelhantes, vem reformando a decisão singular, por entender insustentável a tributação com base no Lucro Real, quando o mesmo não é apurado de acordo com a legislação de regência, consoante nos dão conta os Acórdãos a seguir indicados, assim ementados:

"IRPJ – EXS. 1990 A 1992 – INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO – IMUNIDADE – A imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal alcança somente as entidades que atendam aos requisitos previstos no art. 14 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. O não cumprimento de tais requisitos implica na suspensão, pela autoridade competente, da aplicação daquele “benefício”.

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL – A tributação com base no lucro real só é cabível quando observadas as normas pertinentes a esse regime de tributação.” (Ac. 1º CC 103-19.567, de 20/08/1998)

"IRPJ – IMUNIDADE – ENTIDADES DE EDUCAÇÃO – Não atendidos os requisitos prescritos no art. 14 da Lei n.º 5.172/1966, legítima a suspensão pela autoridade competente da aplicação da imunidade (art. 150, VI, “c”, da CF).

LUCRO REAL – TRIBUTAÇÃO – Incabível a tributação com base no lucro real, quando não observadas as regras de tributação que o norteiam.” (Ac. 1º CC 108-05.510, de 09/12/1998)

"IRPJ – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO –
.....omissis.....

Distinção entre imunidade e isenção. Retroatividade dos efeitos no cancelamento da isenção e irretroatividade nos casos de suspensão de imunidade, visto nesta inexistir obrigação tributária suspensa; seu termo ser incompatível com o efeito retroativo, e; da sua retroatividade somente haver cogitado a Lei n.º 9.430/96.

IRPJ – LUCRO REAL. Como base de cálculo deve ser apurado em estrita obediência ao disposto no art. 6º e seus parágrafos do Decreto-lei n.º 1.598/77 e suas alterações, não havendo como equiparar os superavits apurados na escrituração das entidades imunes, que entre outros fatores não apuram o resultado da correção monetária dos elementos patrimoniais com o lucro líquido que lhe serve de ponto de partida, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses superavits compatíveis com a base de cálculo em lei prevista. Recurso conhecido e provido.” (Acs. 1º CC 101-92.178, de 15/07/1998, 101-92.256, de 19/08/1998 e 101-92.265, de 20/08/1998)



O Acórdãos nºs 101-92.178, 101-92.256 e 101-92.265, todos de 1998, são de minha lavra, e, portanto refletem o meu entendimento acerca da matéria, razão pela qual transcrevo parte dos fundamentos consignados naqueles arestos, para respaldar a presente decisão:

"Com efeito, em primeiro lugar, mister se faz assinalar não haver como confundir-se a imunidade com a concessão de isenção. A primeira tem a sua sede na Constituição Federal, é disciplinada nos arts. 9º e 14, § 1º, do CTN e está apenas sujeita à suspensão; a Segunda tem origem em norma de menor hierarquia, sendo tratada nos arts. 176 a 179, do mesmo diploma complementar.

Enquanto na isenção, se materializa o "nascimento da obrigação tributária sujeita à condição suspensiva" (PN-CST-09/84), na imunidade, inexiste a obrigação tributária, enquanto não declarada a suspensão.

A atribuição de eficácia retroativa à suspensão é incompatível com o significado gramatical do termo que subentende efeito *ex nunc*. Quer dizer a suspensão da imunidade não atinge situações passadas. *Ad argumentandum*, inexistindo até a vigência do disposto no art. 32, § 5º, da Lei n.º 9.430, de 27.12.96, norma que autorizasse a retroatividade dos efeitos da declaração de suspensão, ilegítima será qualquer interpretação em sentido contrário, antes da vigência desse dispositivo.

A improcedência da presente exigência também decorre da base de cálculo adotado no lançamento.

Com efeito, embora a Rcte. possua contabilidade regular para atender ao determinado às entidades imunes, contabilizando todas as receitas e despesas, bem como tendo registrado todos os bens e direitos (Ativo) e obrigações e respectivos superavits (Passivo), como reconheceu a autoridade julgadora monocrática, sua escrituração não apurava quer o lucro líquido, quer o lucro real, sujeito à tributação.

Não há como equiparar apuração dos superavits ao lucro líquido, nem ao lucro real.

Com efeito, nos termos do disposto no art. 6º, § 1º, do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.77:

‘O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.’

Portanto, a simples desobrigação de a Recte. não apurar os efeitos da correção monetária sobre os bens patrimoniais e falta do ajuste por parte da Fiscalização desse resultado: já torna irreal o elemento principal da base de cálculo do lucro real, dado que nos termos do art. 6º, *caput*, do referido DL n.º 1.598/77:

‘Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária’.

Deste modo, se um dos elementos financeiros do tributo não foi adequadamente apurado, prejudicado está o lançamento assim efetuado.

Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso, cancelando, em consequência, o crédito exigido.”

No presente caso, de igual modo ao que ocorreu naqueles autos, a base de cálculo do tributo lançado de ofício (lucro real), não foi apurado adequadamente, consonte admitido pelos próprios Auditores-Fiscais que realizaram a diligência, razão porque, também aqui, não merece prosperar a exigência.

Quanto aos lançamentos procedidos, via reflexo (IRFONTE, Contribuição Social sobre o Lucro e Contribuição para o FINSOCIAL), as mesmas foram determinadas, tal qual como ocorrido na área do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), tendo como pressuposto que a escrituração mantida pela Recorrente estava em conformidade com as normas preconizadas pela legislação tributária para a apuração do Lucro Real.



Tendo em vista que a exigência principal (IRPJ) foi afastada por inaplicável as regras relativas à tributação com base no lucro real, o mesmo entendimento deve ser aplicável a estas exigências, posto que foram determinadas também mediante utilização daquele regime de tributação, além da estrita relação de causa e efeito existente entre tais exigências e aquela denominada principal, procedida na área do IRPJ.

Por todo o exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso, considerando, em consequência, prejudicadas as preliminares de nulidade arguidas.

Brasília, DF, 07 de novembro de 2001.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

