



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Recurso nº : 125.279  
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1993 a 1996  
Recorrente : CEUBAN - CENTRO DE ESTUDOS UNIFICADOS BANDEIRANTES  
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP  
Sessão de : 19 de março de 2002  
Acórdão nº : 103-20.853

**SUSPENSÃO DE IMUNIDADE - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO - A** imunidade tributária, constitucionalmente condicionada, é a vedação à pessoa política ao exercício da competência impositiva, nos termos colocados na lei complementar. A falta de apresentação de registros contábeis ou de elementos e documentos irrefutáveis suficientes a comprovarem o efetivo cumprimento das exigências contidas no CTN, no tocante à proibição de distribuir resultados aos associados ou de que todos os recursos estão sendo aplicados no patrimônio e cumprimento dos objetivos da entidade justifica e implica na suspensão do direito à fruição da imunidade.

**IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - É** cabível o arbitramento do lucro, como forma de apuração e cálculo do IRPJ, quando estiver efetivamente demonstrado e comprovado que de outra forma não se poderia quantificar corretamente o valor da exação, por serem imprestáveis os registros contábeis da pessoa jurídica em decorrência de flagrantes erros, imprecisões, equívocos e confusões que não permitam identificar e individualizar a composição da respectiva base de cálculo.

**COEFICIENTE APLICÁVEL NOS ANOS-CALENDÁRIOS DE 1993 E 1994 -** Em respeito ao princípio da estrita legalidade que é insito ao nascimento da obrigação tributária principal, a base de cálculo do lucro arbitrado nos anos-calendários de 1993 e 1994 será apurada aplicando-se o coeficiente de 30% para as pessoas jurídicas prestadoras de serviço como previsto no artigo 8º do Decreto-lei nº 1.648/1978, por não ser cabível a majoração dos percentuais de arbitramento previstos na Portaria MF nº 524/1993, uma vez que a competência normativa desse diploma foi revogada pelo artigo 25 do ADCT da Magna Carta de 1988.

**COEFICIENTE APLICÁVEL NOS ANOS-CALENDÁRIOS DE 1995 E 1996 -** De acordo com as Leis nº 8.981/1995 e nº 9.249/1995, os coeficientes de arbitramento serão, respectivamente, de 30% para o ano-calendário de 1995 e 38,4% para o ano-calendário de 1996.

**AGRAVAMENTO DOS COEFICIENTES -** As portarias não se constituem em instrumento adequado e legítimo para estabelecer o agravamento de percentuais de arbitramento, face ao princípio da reserva legal em matéria de exações tributárias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

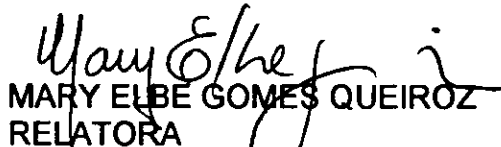
MULTA *EX OFFICIO* - Descabe a imposição da multa de lançamento *ex officio* na hipótese de sucessão empresarial decorrente de cisão, tendo em vista que o CTN somente prevê a transferência da responsabilidade tributária para a empresa sucessora apenas no tocante aos tributos devidos antes do respectivo evento.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CEUBAN - CENTRO DE ESTUDOS UNIFICADOS BANDEIRANTES.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para uniformizar o percentual de arbitramento dos lucros no ano-calendário de 1994 em 30% (trinta por cento) e excluir a incidência da multa de lançamento *ex officio* em razão da sucessão, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
MARY ELBE GOMES QUEIROZ  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 12 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09

Acórdão nº : 103-20.853

Recurso nº : 125.279

Recorrente : CEUBAN - CENTRO DE ESTUDOS UNIFICADOS BANDEIRANTES

RELATÓRIO

O presente processo refere-se ao Recurso Voluntário interposto por CEUBAN - CENTRO DE ESTUDOS UNIFICADOS BANDEIRANTES, constituído de cópias do processo original de nº 10845.000653/99-88, objeto do Recurso *ex officio* nº 122.119, que se encontra em julgamento, igualmente, nessa Egrégia Terceira Câmara.

CEUBAN - CENTRO DE ESTUDOS UNIFICADOS BANDEIRANTES, empresa já qualificada nos autos recorre, às fls. 1355/1378, a esse Conselho de Contribuintes da Decisão DRJ/SPO nº 003667/1999, às fls. 1330/1350, proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou parcialmente procedente o lançamento de ofício contra ela efetuado.

Consoante os elementos constantes dos presentes auto verifica-se que foi lavrado Auto de Infração contra a contribuinte, relativamente à exigência para o Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, às fls. 399 (v.II), que de acordo com o Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento legal de fls. 400/404 do processo é decorrente de procedimento *ex officio*, através do qual a autoridade administrativo-fiscal procedeu ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos períodos relativos aos meses de janeiro a dezembro de 1993, janeiro a dezembro de 1994, janeiro a dezembro de 1995 e janeiro e fevereiro do ano de 1996. Enquadramento legal: IRPJ - Artigo 400 do RIR/1980; artigo 541 do RIR/1994 e artigo 16 da Lei nº 9.249/1995.

O citado lançamento, consoante Termos de Ocorrências e de Verificação de fls. 254/352, é relativo ao arbitramento do lucro de empresa extinta SUSAN, com crédito tributário lançado na sucessora por cisão CEUBAN, tendo em vista o fato de que as autoridades fiscais consideraram que a escrituração mantida pela contribuinte era imprestável para a determinação do lucro real em virtude de existirem falhas, vícios e erros que tornaram impossível a aferição exata dos resultados, com relação, entre outros



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

fatos: ao descumprimento das leis comerciais e fiscais e princípios contábeis; a adoção de registros por partidas mensais e anuais, transportando, apenas, os saldos finais, sem livros auxiliares; divergência entre os documentos apresentados para lastrear os lançamentos e os respectivos registros contábeis; os valores ativados não foram objeto de depreciação nem de correção monetária; aquisição de bens imóveis sem a devida contabilização; não foram comprovadas as aplicações financeiras realizadas, e especificamente:

1. Falta de baixa de CGC/MF - irregularidades no Cadastro Geral de Contribuintes (NF - item 'n', e TVF - item 2.1) - a CEUBAN, quando da extinção por fusão pela SUSAN, não deu baixa no cadastro do Ministério da Fazenda - CGC, e, quando da posterior cisão da SUSAN, simplesmente reativou o antigo CGC. A SUSAN, após a sua extinção pela cisão, igualmente, não deu baixa na respectiva inscrição no CGC;
2. Inscrição de empresa no CNPJ/MF (TVF - item 2.2) - após a fusão o CEUBAN não poderia praticar nenhuma atividade em consequência da sua extinção. Entretanto, pelas leituras das atas das assembléias, verifica-se a pré-disposição do CEUBAN de continuar as suas atividades, pois, mesmo estando extinta, a entidade continuou a apresentar declarações para a Secretaria da Receita Federal sem movimento;
3. O CEUBAN foi considerado como responsável tributário na sucessão (TVF - item 3), nos termos dos artigos 132 do CTN e Decreto-lei nº 1.598/1977 e Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR aprovado pelo Decreto nº 85.450/1980, art. 139 c/c o artigo 169 do Decreto nº 1.041/1994. A responsabilidade decorreu do fato de o CEUBAN haver ressurgido em decorrência da cisão da SUSAN, o que levou à conclusão de o CEUBAN tratar-se de uma nova entidade;
4. Distribuição de lucros - Remuneração aos membros da diretoria (TVF - item 4, e NF - itens d e h) contrariando as disposições dos artigos 9º, IV, 'c' e 14, II, do CTN; e artigo 126, I, II e III e seus §§ 1º e 2º do RIR/1980 e artigo 147, II, § 2º do RIR/1994,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

c/c PN CST nº 71/73 - foi considerada como distribuição indireta de resultado a remuneração de diretores da entidade revelada pelos seguintes fatos:

3.a) remuneração dos associados quando registrados como professores, consoante declarações de rendimentos apresentadas pelas respectivas pessoas físicas, o que contraria a Resolução nº 34 de 10/10/1994 do CNAS (NF - item h, e TVF - item 4);

3.b) pagamento de benefícios indiretos, sob a forma de despesas com viagens, alimentação, combustíveis, veículos destinados a diretoria, impostos etc. (NF - item h e TVF - item 4.1);

3.c) transferência de recursos através da conta 2.1.1.98.0.001 - Valores a Classificar - dando saída a pessoas não identificadas (NF - item h, e TVF - item 4.2);

3.d) saídas de bancos a pessoas não identificadas, sob o título Valor Transferido, histórico como valor transferido e cuja contrapartida foi a conta Valores a Classificar, referida no item '3.c' retro; bem como, em alguns períodos, a contrapartida foi bolsas de estudos em alguns anos e em 1996, matrículas canceladas (NF - item h, e TVF - item 4.3);

3.e) falta de retenção e recolhimento de impostos quando de pagamentos efetuados a pessoas físicas e jurídicas (NF - item g, e TVF - item 4.4);

3.d) transferências entre a SUSAN, ISESC e AESC sem cobrança de juros ou correção monetária (NF - item h);

3.e) desvio de recursos através de pagamentos de IPTU e materiais de construção relativos a imóveis não pertencentes à entidade mas de propriedade de seus diretores (NF - item h)

5. Quanto à contabilidade (NF - item 'o', e TVF - item 5), verifica-se que foram desobedecidas as leis, normas e princípios contábeis, sendo feita rudimentarmente sem a observância dos mais elementares princípios, adotando partidas contábeis mensais ou anuais, com contas do tipo Valores a Regularizar, transposição de saldos sem respaldo de comprovantes para as diversas contas. Raramente foi contabilizada a conta Caixa e/ou Bancos. Foram ignorados os princípios da entidade e da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

competência dos exercícios. Outros: empréstimos contabilizados e não correspondidos (TVF - item 8.4.6.2); distribuição de lucros (TVF - item 8.4.6.3); saídas a título de bolsas de estudos (TVF - item 8.4.6.3); valores ativados e não depreciados; inexistência de livros auxiliares, grande parte das despesas são comprovadas com notas simplificadas e cupons de máquinas registradoras nas quais não consta a identificação do beneficiário;

6. Não escrituração do Livro Caixa e também não foram apresentados os controles financeiros dos pagamentos efetuados. No ano-calendário de 1992 essa conta recebeu um só lançamento de nº 580 em 31/12/1992 a débito da mesma conta no valor de Cr\$ 13.711.981,95 e a crédito da conta 211.98.0.001 - Valores a classificar (TVF - item 8.1.2);
7. Declaração de IRPJ inidônea, as declarações de IRPJ relativas à imunidade foram entregues com valores irreais, resultando em informações inidôneas (NF - item 'e'). No período em que a CEUBAN encontrava-se extinta por fusão pela SUSAN, ela continuou a apresentar declarações de isenção, sem movimento, não tendo apresentado qualquer documento comprobatório de tal situação. Foi constatada a omissão de informações quando da apresentação das declarações de isenção, sem movimento, como fundação para manter um CGC que deveria ter sido baixado;
8. Pagamento de despesas com SABESP e ELETROPAULO, de imóveis dos sócios não pertencente à entidade (NF - item f);
9. Não retenção/recolhimento de imposto de renda - fonte (NF - item g, TVF - item 4.4), caracterizado como descumprimento de dispositivo legal fundamental para enquadramento da imunidade;
10. Contas bancárias movimentadas apenas uma vez no ano (TVF - itens 8.1.3 e 8.1.4) - histórico da conta "movimento da conta no ano" e, como contrapartida, a conta



fr



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

"Valores a Classificar". Essa conta também era utilizada na SUSAN e CEUBAN, na qual não foi registrada nenhuma reclassificação de lançamentos em todos os 05 exercícios fiscalizados;

11. Saldos credores bancários - anos de 1994, 1995 e 1996, procedimento idêntico ao saldo credor de caixa aplicando-se, por analogia, à conta bancos (NF - item i);
12. No ano-calendário de 1994 no Livro Diário não há movimentação da conta Caixa, existindo um único lançamento contábil de nº 2985 no dia 02/01/1994, no valor de Cr\$ 12.128.444,12 (R\$ 4.410,34), com o objetivo de zerar o saldo da conta Caixa, transformando o saldo da conta em depósito bancário, não tendo sido encontrado o documento do depósito bancário (TVF - item 8.3.1);
13. No ano-calendário de 1994, embora a fiscalizada tenha apresentado extratos bancários de 15 contas bancárias, todos os extratos foram contabilizados em uma única conta do Banco Itaú, bem assim no tocante às aplicações financeiras. Para as demais contas houve um só lançamento no final do período contendo o histórico "Transf. Ref. Saldo em 31/12/1994", destinado a zerar a conta bancária principal (TVF - item 8.3.1)
14. A contabilização das folhas de pagamentos não foi efetuada a contento porque não levou em conta os descontos e adiantamentos que, igualmente, não foram contabilizados;
15. Pagamentos de imobilizações sem a efetiva comprovação (NF - item j);
16. Despesas de bolsas de estudos inexistentes (NF - item 'l');
17. Irregularidades na conta Ativo Imobilizado (NF - item 'm'): contabilização de recibo de pagamentos à Serralharia Tiradentes Ltda emitido em 14/06/1994 em Cruzeiro Real



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

no valor de CR\$ 1.792.000,00, sem conversão. Após a conversão, que daria o total de R\$ 651,63, o mesmo foi lançado por R\$ 1.791.348,37, cuja contrapartida foi bancos (lançamento nº 2098), porém, se for analisada a conta Bancos, o lançamento nº 2098 refere-se ao valor de R\$ 1.921.328,71 cujo histórico é relativo a "Vr. Ref. Cheques compensados e pagos no mês", fato esse que alterou tanto a conta Bancos como a conta Prédios e Benfeitorias. No final do mês a conta bancos ficou com um saldo credor e a conta Benfeitorias passou do valor de R\$ 39.841,38 para um saldo fictício de R\$ 1.835.022,39 que assim foi absorvido pelo CEUBAN quando da cisão da SUSAN;

18. Despesas contabilizadas por um valor absurdo - recibo de pagamento à empresa de decorações W. A de PAULA & CIA LTDA - ME - WAGNER DECORAÇÕES, pela compra de um balcão para a secretaria no valor Cr\$175.000,00, contabilizado como se o recibo fosse real pelo valor equivalente a U\$ 206.246,32, causando, além de distorção no resultado do período, saída de numerário da conta Bancos – gerando disponibilidade financeira e distribuição de valores, pois não foi efetuado qualquer ajuste na contabilidade;

19. Compras de veículos não contabilizados (NF - item 'm',).

De acordo, com aludido Termo, em decorrência da constatação das citadas irregularidades, foi considerada como suspensa a imunidade que a contribuinte vinha gozando como estabelecimento de ensino, através do processo de nº 10845.004530/98-07.

Às fls. 403/405 dos autos, as autoridades fiscais anexaram folhas elaboradas em continuação ao Auto de Infração, através das quais informam que a identificação do sujeito passivo, com vista ao lançamento, em virtude de sucessivas alterações contratuais, foi feita de acordo com manifestação da própria contribuinte, a qual inscreveu-se no CNPJ após intimação formulada pela fiscalização. Acrescentam



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

também que foram verificadas irregularidades cadastrais, haja vista que a contribuinte foi extinta em decorrência de fusão no ano de 1979, não tendo baixado o CGC. Decorridos 05 anos ela voltou a utilizar o mesmo o CGC, até que a fiscalização efetuasse intimação para baixá-lo e para que se inscrevesse novamente.

Consoante as autoridades fiscais, a contribuinte, como sucessora de estabelecimento cindido, também não deu baixa no CGC da extinta Sociedade Universitária de Santos - SUSAN. Em consequência, tendo a CEUBAN incorporado parte do patrimônio da SUSAN, quando da cisão realizada em 23/02/1996, responde pelo imposto devido pela pessoa jurídica cindida, nos termos da Lei nº 5.176, art. 132 e Decreto-lei nº 1.598/1977.

Ainda, aquelas autoridades apontam que tendo a contribuinte descumprido dispositivos legais regentes da imunidade tributária que vinha gozando por desenvolver atividades de ensino, mediante o processo nº 10845.004530/98-07, protocolado em 24/11/1998, restou suspensa a imunidade conforme ato específico do Sr. Delegado de Santos-SP, publicado no Diário Oficial de 25/02/1998. Esclarecendo que a suspensão da imunidade deu-se por ter havido distribuição de resultados, ferindo o artigo 9º, IV, c do CTN, bem como não foram atendidas as condições colocadas no artigo 147, II, § 2º do RIR/1994. Tal distribuição foi efetivada através de benefícios indiretos sob a forma de pagamento de despesas de viagens, refeições de diretores, combustíveis de veículos destinados à diretoria, despesas de impostos de dirigentes, aplicações maciças de recursos em imóveis dos dirigentes.

Em sua defesa, às fls. 1265/1292 (v.4), a empresa solicitou a improcedência do lançamento arguindo sinteticamente:

1. Considerações preliminares: o CEUBAN adquiriu personalidade jurídica em 01/08/1968, quando encontrava-se sob a denominação Sociedade Civil de Educação Física de Santos. Tendo paralisado as suas atividades, apenas, no período em que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

SUSAN existiu. A SUSAN adquiriu personalidade em 17/09/1980 e nasceu da integração do ISESC e do CEUBAN. A dissolução da sociedade foi deliberada em 05/10/1996 e sua eficácia ficou sob o implemento de condição suspensiva a depender do MEC;

2. Quanto à imunidade das instituições de educação, após transcrever textos de renomados juristas, aduz que cumprindo a instituição as regras prescritas no artigo 14 do CTN ela fica ao abrigo da imunidade, inafastável pelos poderes constituídos, ainda que por razões políticas queiram quebrá-lo por meio de edição de leis ordinárias ou atos infralegais. Argüi que a suspensão da imunidade somente teria cabimento caso fosse verificado, calcada em fatos indiscutíveis, o desvio de suas finalidades, ferindo o artigo 14 do CTN;
3. Relativamente à contabilidade da CEUBAN, aduz que, haja vista abrigar mais de seis mil alunos, congregar vinte faculdade e prestar relevantes serviços à comunidade, cumprindo a sua função, reconhece que, *ipsis literis*, "em face da sua origem, força convir que a contabilidade da instituição não obedecia rigorosamente os padrões de contabilidade geralmente aceitos". Acrescenta que a obrigatoriedade da apresentação de demonstrações financeiras somente veio com a edição da MP nº 1477-39/1997;
4. Alega que, tanto na SUSAN como na CEUBAN, apesar das imperfeições verificadas na contabilidade, jamais houve distribuição de lucros aos sócios fundadores, não sendo cabível a suspensão da imunidade muito menos os lançamentos de ofício. Argumenta que não existe no artigo 14, I do CTN nem na Constituição Federal o impedimento para que diretores que prestem serviços a entidades imunes não possam ser remunerados, consoante entendimento da própria COSIT contido no PN nº 71/1973;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09

Acórdão nº : 103-20.853

5. Aduz que as declarações de rendimentos entregues à Receita Federal foram preenchidas à vista da contabilidade das instituições, bem como as declarações entregues pela SUSAN consolidava o resultado das duas instituições (IBESC e CEUBAN), entretanto, nesse período a CEUBAN entregou declarações de rendas sem movimento por estar mantendo-se inoperante;
6. Argüi que inexistiu pagamento de despesas no interesse de terceiros, pois os pagamentos de luz, água e IPTU, fls. 560/573), foram todos feitos no interesse da instituição, bem como estão a serviço da instituição os imóveis relacionados às fls. 1275/1277. Considerando-se que nos citados imóveis são exercidas atividades educacionais, assistenciais ou administrativas, os pagamentos derivados de seu uso, ainda que sendo imóveis pertencentes a terceiros, jamais poderiam ser considerados como de interesse de terceiros;
7. Reconhece que efetuou pagamentos a autônomos sem descontar e recolher o IRF devido, tanto é que alertada pela fiscalização assumiu o ônus do tributo promovendo o respectivo pagamento, cópias dos DARF às fls. 547/551, todavia tal circunstância não deve levar à cassação de sua imunidade;
8. Argumenta que não existiu distribuição indireta de lucros a seus diretores, pois os fatos apontados, *ipis literis*, "são fruto do despreparo da contabilidade da impugnante que não atendia (até porque até então não se exigia), a todos os princípios da contabilidade, questionando que tais motivos não justificariam a suspensão da imunidade". Acusa, às fls. 1279/1283, a existência de vários erros e equívocos nos seus registros contábeis;
9. Quanto aos supostos saldos credores bancários, eles se originaram da mera falta de conciliação no decorrer de cada exercício, o que era regularizado por ocasião dos balanços anuais de encerramento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

10. No tocante às despesas relativas à construção do *campus* universitário, os contratos, especificando os preços das obras e os locais onde seriam executadas estão acostados às fls. 68/131, comprovando a regularidade do dispêndio;
11. Despesas com bolsas de estudos: é notório que as instituições de educação concedem bolsas de estudos, até em razão de favores fiscais, solicitando a apresentação posterior de listagem detalhada das bolsas;
12. Alega que inexistente irregularidade no uso de CGG/MF, pois a CEUBAN, no período de existência da SUSAN, juridicamente não foi extinto, apenas manteve-se inoperante, tanto que continuou apresentando declarações de renda sem movimento. Acrescenta que a modificação feita no CGF/MF decorreu da intimação recebida da Receita Federal, e foi efetuada em obediência às autoridades administrativas;
13. Suscita ser impossível a aplicação do arbitramento, pois em matéria tributável, artigo 150, I da CF/1988 e 97, I do CTN, não é admissível a cobrança de tributos senão em virtude de lei, assim a fixação de coeficientes de arbitramento pelo Ministro da Fazenda para o cálculo do lucro arbitrado não pode ser aplicada;
14. Considera que é incabível a aplicação da multa de ofício na hipótese de sucessão. As próprias autoridades deixaram claro que a CEUBAN estava sendo autuada, no período de existência da SUSAN, em razão da sucessão havida, portanto, entende que é incabível a aplicação da multa fiscal com base no artigo 133 do CTN;
15. Ao final requer a produção de provas suplementares e o julgamento conexo com os demais lançamentos reflexos.

Às fls. 1300/1329 foi juntada aos autos a cópia da Decisão DRJ/SPO nº 003664/1999, proferida no processo de nº 10845.004530/98-07, que manteve a suspensão da imunidade da entidade CEUBAN, cuja ementa transcreve-se a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

**\*Assuntos: Normas Gerais de Direito Tributário**

**Período de apuração: 01/01/1993 a 31/12/1996**

**Ementa: IMUNIDADE:** Mantém-se a suspensão da imunidade tributária da entidade que, comprovadamente, descumpriu algum dos requisitos legalmente previstos para o gozo do benefício.

**SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.\***

Por meio da Decisão DRJ/SPO N° 003667/1999, às fls. 1330/1350, a autoridade julgadora a *quo* manteve, parcialmente, o lançamento, para o IRPJ, consoante ementa transcrita a seguir:

**"Assunto: imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ**

**Período de apuração: 01/01/1993 a 29/02/1996**

**Ementa: LUCRO ARBITRADO.** É procedente o arbitramento do lucro quando a escrituração contiver imperfeições que impeçam a apuração do lucro real.

**MULTA NA SUCESSÃO.** O lançamento é ato vinculado e obriga a autoridade tributária a constituir o crédito nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

**BASE DE CÁLCULO.** Constatado erro na apuração da base de cálculo do tributo e, em consequência, havendo sido constituído crédito tributário a menor, é cabível o agravamento do valor lançado.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."**

Consoante a R. julgamento verifica-se que os motivos de decidir foram justificados, às fls. 1340/1350, como a seguir transcreve-se:

1. Não se procedeu a qualquer análise no tocante aos fatos argüidos pela defesa, por se referirem eles à suspensão da imunidade, uma vez que as respectivas matérias já foram objeto de discussão e julgamento em processo específico, sob o nº 10845.004530/98-07, com relação:
  - 1.a) à sucessão entre a SUSAN, ISESC e CEUBAN;
  - 1.b) ao amparo legal para a suspensão da imunidade tributária;
  - 1.c) às irregularidades na contabilidade da impugnante e sucedida;
  - 1.d) à distribuição de resultados;
  - 1.e) existência de declarações irreais;
  - 1.f) pagamento de despesas em benefício dos sócios;
  - 1.g) falta de recolhimento de IRRF sobre pagamentos efetuados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

- 1.h) existência de distribuição indireta de lucros;
  - 1.i) saldos credores bancários;
  - 1.j) despesas relativas a bens do ativo imobilizado; e
  - 1.l) despesas com bolsas de estudo;
2. Acerca da impossibilidade de arbitramento, é legítimo o procedimento fiscal tendo em vista que havendo sido suspensa a imunidade, passaram a ser aplicáveis à sucessora todas as regras do IR relativas às pessoas jurídicas, e não havendo condições de se apurar o lucro real por ser deficiente a escrita fiscal, e sendo o lucro presumido opção do sujeito passivo, somente restou à fiscalização o arbitramento do lucro da SUSAN (parte da responsabilidade do CEUBAN), o qual encontra amparo nas normas legais vigentes à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores;
3. No tocante aos valores dos coeficientes de arbitramento:
- 3.1. ano-calendário de 1993 - o coeficiente adotado foi 30% por ser a contribuinte prestadora de serviços, porém apesar da previsão de agravamento do percentual em 6%, com base na Portaria MF nº 524/1993, esse não foi o procedimento adotado pela autoridade fiscal, consoante fls. 354/365. Segundo a autoridade administrativo-julgadora singular, não foi procedido o agravamento do lançamento haja vista o transcurso do prazo decadencial;
  - 3.2. ano-calendário de 1994 - as regras para esse ano são as mesmas do ano de 1993, entretanto, haja vista que não foi efetivado o agravamento do período anterior, no ano de 1994, iniciou-se o arbitramento com 30% e procedeu-se ao agravamento em 6%, dos valores exigidos mês a mês, na decisão da autoridade administrativo-julgadora *a quo*;
  - 3.3. ano-calendário de 1995 - são aplicáveis as regras da Lei nº 8.981/1995, art. 48, sendo aplicável o coeficiente de 30% sem agravamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09

Acórdão nº : 103-20.853

- 3.4. ano-calendário de 1996 - as regras foram alteradas pela Lei nº 9.249/1995, arts. 15 e 16. Em consequência o percentual a ser aplicado seria de 38,4% (32% + 6,4%), sendo exonerada a respectiva diferença;
4. Multa na sucessão, entende ser cabível a aplicação da penalidade com base no artigos 129, 132, 136 a 138 do CTN, não podendo ser excluída a aplicação da multa pois resultaria em se adotar interpretação restritiva.

Tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado, foi superior ao limite de alçada, foi interposto Recurso *ex officio*, que tomou o nº 122.119, pela autoridade julgadora-administrativa *a quo*, no sentido de atender as normas reguladoras do processo administrativo-tributário, especialmente *ex vi* o artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores, *c/c* a Portaria nº 333/1997, que passou a integrar os autos apartados de nº 10845.000653/99-88.

Às fls. 1354 (v.4) do processo, consta a cópia do Aviso de Recebimento (AR), por meio do qual se verifica que a contribuinte tomou ciência do teor da decisão *a quo* na data de 26/11/1999.

Às fls. 1355/1328, consta a Recurso Voluntário interposto pela contribuinte para o Primeiro Conselho de Contribuintes, protocolizado na data de 16/12/1999, por meio do qual a recorrente insurge-se contra a R. Decisão singular, arguindo, sinteticamente:

Preliminarmente:

1. Erro na suspensão da imunidade - as própria autoridades de fiscalização reconheceram que os atos praticados pelas instituidoras da SUSAN, tanto na incorporação como na cisão não passaram de um protocolo de intenções. É indiscutível que a SUSAN existiu no período de 01.01.1993 até 12.02.1996, desse



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09

Acórdão nº : 103-20.853

modo, caso fosse a hipótese de se suspender a imunidade, essa deveria ter sido da SUSAN, pois, como afirmado pelas autoridades autuantes, se o CEUBAN havia deixado de existir naquele período ela não poderia ter sua imunidade suspensa visto que não existia ou teria paralisado sua atividades. Primeiro deveria ser suspensa a imunidade da SUSAN para somente após responsabilizar os sucessores, portanto, o ato de suspensão da imunidade não tem efeito jurídico porque dirigido a pessoa estranha, muito menos se presta como lançamento de tributo a terceira pessoa;

2. Erro na determinação do sujeito passivo e na base de cálculo do IRPJ – foi absolutamente incorreta a forma adotada para quantificar as bases tributáveis visto que a SUSAN não foi objeto de autuação, mas sim as entidades SUSAN/ISESC e SUSAN/CEUBAN;
3. Indevida inversão do ônus da prova – a autuação fundamentou-se em meros indícios, no tocante à distribuição de lucros, saldos credores bancários, pagamentos de immobilizações sem a efetiva comprovação, despesas de bolsas de estudos, compra de veículos não contabilizados;
4. A Decisão da autoridade julgadora singular, igualmente, baseou-se em indícios, no tocante às despesas com apostilas, às despesas registradas a menor ou a maior ou em duplicidade, à irregularidade contábil;

No mérito

5. Identificação da autuada e uso do CGC - não houve equívoco na sua constituição/paralisação (período de existência da SUSAN) e retorno à atividade em 1996. A alteração do seu CNPJ foi aceita porque foi intimada em Santos a fazê-lo, caso existisse descumprimento esse seria relativo à obrigação acessória;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

6. Distribuição de resultados aos sócios - a autoridade julgadora inovou o feito porque a autuada não teria provado a efetividade da prestação de serviço, tal prova é absolutamente dispensável porque não exigida e porque as remunerações foram pagas aos instituidores do mantenedor;
7. Despesas pagas em benefício de terceiros - argüi que a autoridade julgadora simplesmente desconheceu a defesa da recorrente ou, por equívoco, estaria se referindo à entidade contábil ISESC, já que em sua impugnação relativa ao IRPJ demonstrou que os pagamentos supostamente pagos a terceiros, todos eles foram relativos à imóveis de uso do recorrente;
8. Despesas de apostilas, despesas registradas a menor ou a maior ou em duplicidade ou não registradas - a recorrente vem afirmando que a sua contabilidade era realizada de forma simplista, jamais observando os padrões geralmente aceitos, entretanto, tais equívocos não demonstram a distribuição de resultados aos seus instituidores;
9. Saldos credores bancários - os saldos nada mais eram que o resultado da falta de conciliação no decorrer de cada exercício o que representa a tentativa das autoridades de fiscalização de aplicarem à espécie procedimentos específicos de contribuintes tributados com base no lucro real;
10. Despesas relativas a bens do Ativo Imobilizado - ainda que se admita o fato de que os valores lançados como despesa deveriam ter sido lançados em conta do ativo permanente, tal circunstância jamais poderia evidenciar distribuição de lucros;
11. Despesas com bolsas de estudos - até por exigência de sua convenção trabalhista é obrigado a conceder bolsas de estudo, reconhecendo que a sua contabilidade não foi rigorosa para apontar as situações, mas daí não se pode identificar desvio de receitas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09

Acórdão nº : 103-20.853

12. Falta de recolhimento do IRRF - aduz que não negou, pelo contrário, confirmou a falta de alguns recolhimentos de IRRF, contudo tal circunstância não é bastante para decretação de suspensão de imunidade, inclusive, já efetivou o respectivo recolhimento;
13. Desvio de finalidade - a autoridade julgadora destacou a esse título situações imputáveis ao ISESC e não à recorrente;
14. Contabilidade - entende que a contabilidade das instituições sem fins lucrativos não necessita observar todos os padrões de contabilidade geralmente aceitos;
15. Registros contábeis separados no ISESC e SUSAN - a autoridade, novamente apontou como irregularidade ato praticado supostamente pela ISESC e não pelo CEUBAN;
16. Da existência de declarações irreais - da indevida aceitação de que a SUSAN era administrada por duas entidades contábeis ISESC/CEUBAN, resulta a conclusão de que as declarações estavam sendo entregues, embora a recorrente tenha afirmado que os dados informados eram relativos ao somatório relativo às duas entidades.

Às fls. 1379 consta cópia da liminar concedida em mandado de segurança, favorável à contribuinte, por meio da qual foi dispensado o depósito prévio de 30% para interposição do Recurso Voluntário à instância administrativo-julgadora *ad quem*.

Às fls. 1383 consta representação do SASAR da DRF Santos-SP, no qual foi efetivada a separação entre os processos cujo débito foi mantido que integra estes autos e aquele objeto do Recurso *Ex officio*. Igualmente, segue apartado destes autos, o processo de nº 10845.003460/99-88, relativo à exigência do agravamento do crédito inicial procedido pela autoridade administrativo-julgadora singular.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

Às fls. 1385/1394, foi juntada cópia da R. Decisão proferida no Mandado de Segurança impetrado pela recorrente, por meio do qual foi julgado improcedente o pedido e cassada a respectiva liminar relativa à dispensa do depósito recursal.

Por meio da R. Decisão de fls. 1397, o Sr. Delegado da Receita Federal em Santo negou seguimento ao Recurso Voluntário, com base na MP nº 1.621-30/1997, após o qual foi lavrado Termo de Perempção e intimada a recorrente, na data de 03/04/2000 (AR às fls. 1401), para efetuar o respectivo pagamento do débito.

Mediante o requerimento de fls. 1402/1404, a recorrente insurgiu-se contra a R. Decisão alegando em seu favor que o débito já se encontrava garantido por arrolamento de bens efetivado à época da ação fiscal com base no artigo 64 da Lei nº 9.532/1997 regulamentado pela IN SRF nº 143/1998. Argüi também a recorrente a conexão de processos pois, não obstante a garantia do arrolamento de bens, a cobrança objeto dos presentes autos encontra-se prejudicada em face de estar aguardando o julgamento do processo relativo à suspensão da imunidade, de nº 10845.004530/98-07, pelo Egrégio 1º Conselho de Contribuintes.

De acordo com o despacho de fls. 1408 foi o processo enviado ao 1º Conselho de Contribuintes tendo em vista a dependência deste do resultado que for prolatado no processo de nº 10845.004530/98-07.

Por meio do Acórdão de nº 103-20852, prolatado por essa Egrégia Terceira Câmara, foi julgado o Recurso Voluntário de nº 121.732, apresentado contra a Decisão da autoridade administrativa de primeira instância que manteve a suspensão da imunidade da recorrente, consoante o processo de nº 10845.004530/98-07, cuja ementa transcreve-se a seguir:

**"SUSPENSÃO DE IMUNIDADE - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO - A imunidade tributária, constitucionalmente condicionada, é a vedação à pessoa política ao exercício da competência impositiva, nos termos colocados na lei complementar.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

A falta de apresentação de registros contábeis ou de elementos e documentos irrefutáveis suficientes a comprovarem o efetivo cumprimento das exigências contidas no CTN, no tocante à proibição de distribuir resultados aos associados ou de que todos os recursos estão sendo aplicados no patrimônio e cumprimento dos objetivos da entidade justifica e implica na suspensão do direito à fruição da imunidade.

**ÔNUS DA PROVA** - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Inicialmente, salvo no caso das presunções legais, cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, a *posteriori*, apresentar os elementos que provem o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada.

**PRAZO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE** - Tratando a lei tributária de suspensão de direito, a medida deverá perdurar pelo período fiscalizado e objeto de autuação, em que ficou comprovado o descumprimento das condições para a fruição da imunidade, readquirindo a entidade o respectivo direito, após esse prazo, desde que esteja cumprindo todas as condições da Lei Complementar.

**SUJEIÇÃO PASSIVA - SUSPENSÃO DE IMUNIDADE POR ATOS PRÓPRIOS** - Justificada a suspensão da imunidade da entidade, o lançamento será efetuado contra a pessoa jurídica que deixar de atender os requisitos colocados na Lei Complementar para a respectiva fruição no período em que já se encontrava em pleno exercício das atividades institucionais e realizando atos próprios.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA SUCESSÃO DECORRENTE DE CISÃO** - A pessoa jurídica que resultar de cisão torna-se sucessora dos direitos e obrigações da entidade extinta que deixou de integrar o mundo fático-jurídico, sendo responsável também por todos os fatos, operações e tributos devidos pela sucedida no período anterior ao evento de transmissão. Apesar de existir solidariedade entre as sucessoras, o Fisco poderá optar por proceder ao lançamento *ex officio* contra qualquer uma delas por não existir benefício de ordem a ser oposto no campo tributário.

Recurso improvido."

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09

Acórdão nº : 103-20.853

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora

Tomo conhecimento do Recurso Voluntário, por ser ele tempestivo e estarem cumpridas as exigências relativas ao Arrolamento de Bens nos termos das normas reguladoras do Processo Administrativo-Tributário.

Após a análise minuciosa das peças processuais passo a examinar o Recurso Voluntário em confronto com a R. Decisão proferida em primeira instância, bem assim com os termos da exigência do crédito tributário constantes nos autos e com o melhor direito aplicável à espécie, concluindo-se que se encontra *sub judice*, neste colegiado, apenas, a parte do crédito tributário cujo lançamento *ex officio* foi mantido por aquela autoridade julgadora, no tocante ao arbitramento dos anos-calendários de 1993 a 1995 e meses de janeiro e fevereiro de 1996.

Preliminarmente, observa-se que não existe nos presentes autos qualquer prejudicial que possa obstar a sua apreciação por esse colegiado, uma vez que a R. Decisão a *quo* encontra-se revestida da forma e do conteúdo exigidos pelas normas reguladoras do Processo Administrativo-Tributário Federal, assim como foram atendidos, plenamente, o devido processo legal e prestigiados os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

As normas processuais asseguram à autoridade administrativo-julgadora a competência legal para formar livremente a sua convicção, com base na lei e na prova dos autos, devendo demonstrar os motivos que fundamentam a sua decisão. Nesse sentido não merece reparo a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento, consoante a leitura das motivações apresentadas quando da apreciação do lançamento tributário em confronto com a impugnação apresentada naquela instância.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

Analisando-se a matéria e os fatos à luz das provas e disposições legais que regem a espécie, em uma interpretação sistemática, harmônica e conjunta com as demais regras do ordenamento jurídico, conclui-se que o entendimento adotado pela autoridade singular, apenas, em parte, é o que melhor traduz a aplicação do bom direito e atende aos princípios da legalidade e verdade material, com vista à realização da certeza e segurança jurídicas, na busca da isonomia e justiça fiscal.

Adentrando-se no mérito propriamente dito da irregularidade objeto de autuação, constata-se que a matéria ora em apreciação tem seu cerne em questões de direito e de fato, que demandam um acurado exame do assunto e dos elementos acostados aos autos, à luz das normas tributárias em confronto com o julgamento proferido pela autoridade administrativo-julgadora singular, consoante os fundamentos que motivaram a convicção e a formação do livre convencimento e subsidiaram o entendimento adotado no presente voto, como a seguir passa-se a expor:

### PRELIMINARMENTE

Será adotada como premissa a suspensão da imunidade, bem assim a responsabilidade tributária da sucessora por cisão, no caso, a entidade recorrente CEUBAN, nos termos do R. Acórdão já prolatado por esse Egrégio Colegiado no processo de nº 10845.004530/98-07, objeto do Recurso Voluntário de nº 121.732, que se encontra anexado a esses autos. Portanto, no presente processo, tem-se como definitiva a suspensão da imunidade e a correta identificação da sucessora CEUBAN como sujeito passivo da relação jurídico-tributária na qualidade de responsável em decorrência do evento de Cisão, que autorizou arbitramento do lucro efetuado *ex officio*, que ora encontra-se em apreciação nessa instância julgadora.

Admitida a suspensão da imunidade e a responsabilidade tributária da recorrente no presente caso, apesar de terem sido suscitadas, novamente, tais questões quando do Recurso Voluntário apresentados neste processo, não há mais que se



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

proceder a exame e discussão dessas matérias visto que já foram objeto de decisão em processo próprio, na forma prevista nas normas da legislação processual-administrativa.

Afasta-se, de pronto, qualquer arguição de cerceamento ou prejuízo ao direito de defesa em decorrência do entendimento aqui adotado de que descabe qualquer nova análise acerca dos argumentos constantes das preliminares argüidas no Recurso Voluntário no tocante ao erro na suspensão da imunidade, erro na determinação do sujeito passivo e na imputação da responsabilidade tributária, bem assim acerca da suposta indevida inversão do ônus da prova e de que a autoridade administrativo-julgadora a *quo* proferiu decisão com base em indícios.

Consoante o R. Acórdão prolatado nos autos em que foram discutidas a suspensão da imunidade, a identificação do sujeito passivo e o ônus probatório na espécie, em cuja sede era cabível e oportuna a discussão de tais preliminares, as mesmas já foram amplamente examinadas e objeto do julgamento ali proferido não havendo porque se repetir os mesmos fundamentos naquele apresentados.

Descabe, assim, qualquer novo embate sobre tais temas, por aquele Acórdão atender inteiramente ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com vista à realização da segurança jurídica.

## NO MÉRITO

Nos presentes autos, desse modo, serão objeto de apreciação as questões relativas ao arbitramento da recorrente CEUBAN, como sucessora da SUSAN, nos anos-calendários de 1993 a 1995 e meses de janeiro e fevereiro de 1996.

Cumprе salientar que os coeficientes de arbitramento aplicados pela autoridades fiscais lançadoras, consoante planilhas anexas ao Auto de Infração, foram os seguintes: ano-calendário de 1993 - 30%; ano-calendário de 1994 - 36%; ano-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

calendário de 1995 - 43,20%; ano-calendário de 1996, meses de janeiro e fevereiro 51,84%.

De acordo com a R. Decisão da autoridade administrativo-julgadora *a quo*, os percentuais corretos a serem aplicados com vista ao arbitramento do lucro da contribuinte, cuja exigência do respectivo crédito foi mantida, seriam os abaixo discriminados, os quais foram objeto do Recurso Voluntário ora em apreciação:

- a) ano-calendário de 1993 - 30% mais agravamento de 20% (p. ex. janeiro 30%, fevereiro 31,8)%, março 33,70%). Nenhuma alteração foi procedida no lançamento original, o qual foi mantido integralmente, haja vista o transcurso do prazo decadencial, com base na Portaria MF nº 524/1993, que vigorou até 31/12/1994;
- b) ano-calendário de 1994 - 30%, mais os percentuais de agravamento de 6%, com base na Portaria nº 524/1993, que vigorou até 31/12/1994. Nesses autos foi mantida a exigência do crédito tributário lançado inicialmente com base no percentual de 30% e o agravamento, com base na citada Portaria, de acordo com a R. Decisão *a quo*, passou a integrar processo à parte;
- c) ano-calendário de 1995 - são cabíveis as regras da Lei nº 8.981/1995, art. 48, sendo aplicável o coeficiente de 30% sem agravamento;
- d) ano-calendário de 1996 - as regras foram alteradas pela Lei nº 9.249/1995, arts. 15 e 16. Em consequência o percentual a ser aplicado seria de 38,4% (32% + 6,4%), sendo exonerada a respectiva diferença;
- e) Multa na sucessão, entende ser cabível a aplicação da penalidade com base no artigos 129, 132, 136 a 138 do CTN, não podendo ser excluída a aplicação da multa pois resultaria em se adotar interpretação restritiva.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

Acerca da adoção do arbitramento já tivemos oportunidade de manifestarmos o entendimento de que, na verdade, ele se constitui em uma forma de apuração de base de cálculo do IRPJ, quando não dispuser o Fisco de outro meio para aferir e quantificar a ocorrência do fato gerador do tributo. É uma forma de tributação legítima e prevista tanto no Código Tributário Nacional, como nas demais leis que regulam especificamente essa exação, como a seguir transcrevemos:

"O arbitramento do lucro da pessoa jurídica constitui uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda, quando não se possa, por meio de outro critério, determinar corretamente o valor do lucro a ser tributado.

Tal forma de apuração, por se caracterizar como uma medida extrema, não pode ser considerada como regra, mas, tão-somente, como uma exceção a ser aplicada quando ocorrer desobediência insanável para a apuração do lucro real ou quanto às demais formas de tributação, bem como se a pessoa jurídica descumprir obrigações acessórias, tais como: não possuir escrituração devidamente regularizada de acordo com as normas comerciais e fiscais e não puder optar pelo lucro presumido, ou quando não existirem quaisquer outros elementos que possam dar condições para apuração do lucro real.

Apesar de ser uma forma mais gravosa de tributação, a adoção do lucro arbitrado não pode ser considerada como uma imposição de penalidade ou sanção à infração fiscal, mas, apenas, como valoração do lucro tributável pelo imposto de renda em cumprimento aos estritos termos da lei (vide PN CST nºs. 23/78, 68/79 e 40/81)." (QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *Tributação das Pessoas Jurídicas - Comentários ao Regulamento do Imposto de Renda/94, atualizados para 1997*, Brasília: Editora UNB, 1997, pp.329 e 330).

Desse modo, estando o Fisco impossibilitado de aferir e quantificar a ocorrência do fato gerador tributário em decorrência do fato de a pessoa jurídica não apresentar elementos, livros, registros ou documentos que permitam a correta apuração e mensuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda ou o cumprimento de obrigações acessórias ou deveres instrumentais quanto ao atendimento das exigências relativas à fruição da imunidade condicionada, justifica-se plenamente a adoção da medida extrema do arbitramento.

No presente caso, tendo a pessoa jurídica dado causa à impossibilidade de se buscar a verdade material da correta apuração e quantificação do fato gerador do tributo a lei, no sentido de proteger o crédito tributário que é um bem público de interesse relevante, bem assim com vista à realização da isonomia entre os contribuintes,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

criou mecanismos para evitar manobras, artifícios ou mesmo erros e simples equívocos que impeçam o conhecimento da autoridade fiscal da ocorrência do nascimento da obrigação tributária.

Em direito prevalece o princípio de que o ônus da prova incumbe àquele que a alega (*onus probandi incubit ei qui dicit*) e quer fazer valer os seus direitos, haja vista que enquanto não ocorrida a prescrição dos créditos tributários ou tratando-se de fatos que estejam *sub judice*, deverão ser apresentados e guardados os livros, elementos, documentos, etc. em que esteja lastreada a escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica, exatamente para fazer prova dos dados, registros e direitos pleiteados.

Na hipótese de imunidade tributária, nos termos do próprio Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, é exigida como condição à sua respectiva fruição, que a entidade possua elementos e registros que possibilitem o exame pela autoridade fiscal de que os objetivos institucionais estão sendo efetivamente cumpridos, bem assim que não estão ocorrendo desvios de valores e que todos os recursos estão sendo inteiramente aplicados no patrimônio e fins da entidade.

Apesar de a lei colocar como condição a exigência da manutenção de escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, *ex vi* dos artigos 9º e 14 do CTN, seria perfeitamente admitida a simples apresentação de quaisquer elementos que pudessem demonstrar a perfectibilidade e correção das operações e emprego dos recursos e patrimônio da entidade.

Não é o que se visualiza nos autos, inexistente qualquer prova ou o mais tênue elemento probatório que possa ratificar ou demonstrar o direito exposto nas alegações de recurso. Pelo contrário, todas as provas, planilhas e demonstrativos carreados pelas autoridades fiscais apontam no sentido inequívoco de que efetivamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

existiram as irregularidades que justificaram a suspensão da imunidade da recorrente e que fundamentam a manutenção do arbitramento dos lucros da pessoa jurídica, consoante os fatos abaixo apontados.

Todo o conjunto de elementos constantes no processo aponta, sempre, consoante o extenso relatório constante do presente voto, 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.

Igualmente, são os mesmos fatos que justificam o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica, tais como, entre outros:

- a) Inexistência de contabilidade e/ou documentos que permitissem aferir a veracidade e atendimentos das finalidades essenciais da entidade;
- b) Quanto à contabilidade, verifica-se que foram desobedecidas as leis, as normas e os princípios contábeis, sendo feita de modo rudimentar sem a observância dos mais elementares princípios, adotando partidas contábeis mensais ou anuais, com contas do tipo Valores a Regularizar e transposição de saldos sem respaldo de comprovantes para as diversas contas;
- c) Raramente foi contabilizada a conta Caixa e/ou Bancos;
- d) Foram ignorados os princípios da entidade e da competência dos exercícios;
- e) Outros: empréstimos contabilizados e não correspondidos; saídas de numerários a título de bolsas de estudos; valores ativados e não depreciados; inexistência de livros auxiliares com o detalhamento das operações; grande parte das despesas encontra-se sem comprovação ou foram apresentados comprovantes por meio de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

- notas simplificadas e cupons de máquinas registradoras nas quais não consta a identificação do beneficiário;
- f) Transferências de valores aos associados a título de remuneração de professor sem que tivesse sido produzida a prova da efetiva prestação de serviço que justificasse o pagamento, o que se caracteriza perfeitamente como distribuição;
- g) Pagamentos de benefícios indiretos sob o título de despesas pessoais dos associados, sem que fosse demonstrada a efetiva necessidade e conexão com os objetivos da entidade;
- h) Irregularidades e gritantes imprecisões nos registros da conta Banco, quase sempre englobados, e nas respectivas transferências para contas inespecíficas como, p. ex., Valores a Classificar, sem que se fizesse a prova do destino ou emprego dos recursos;
- i) Registros englobados, sem destaque das instituições bancárias, e saídas da conta Bancos sem a devida identificação do destino dos recursos e respectivos beneficiários. Em alguns casos constando, apenas, o título Valor Transferido e, como contrapartida, Valores a Classificar. Em alguns períodos, a contrapartida foi bolsas de estudos e, em 1996, matrículas canceladas o que contraria a mais elementar técnica de registro e evidencia manobra e a existência de desvios de recursos;
- j) Inexatidão e inconsistência nos registros da conta Banco, que revelavam saldos credores, isto é, o valor das saídas maior do que o valor das entradas o que contraria a mais elementar lógica matemática e escritural;
- k) Impossibilidade de se aferir se os recursos obtidos pela entidade foram efetivamente destinados integralmente aos seus objetivos institucionais;
- l) Inexistência de demonstração da existência de conexão entre os gastos e aplicação dos recursos com os objetivos da entidade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09

Acórdão nº : 103-20.853

- m) Falta de retenção de Imposto sobre a Renda, à época oportuna, contrariando às disposições do parágrafo 1º do artigo 9º do CTN, cuja irregularidade somente foi sanada após o início do procedimento *ex officio*, fato suficiente para descaracterizar a espontaneidade, como prevista no artigo 138 do CTN;
- n) Empréstimos a outras empresas do grupo sem a cobrança de juros e correção monetária;
- o) Pagamento de despesas de IPTU, de construção de imóveis não pertencentes à pessoa jurídica, sem que se provasse o benefício da entidade, muitas delas, inclusive, relativas à imóveis de propriedade dos associados, sem que fosse produzida prova cabal da utilização de tais imóveis no cumprimento das finalidades da instituição, limitando-se a recorrente a simplesmente insistir em formular meras alegações;
- p) Saídas de valores a título de bolsas de estudos, bem assim o registro de despesas a esse mesmo título, sem qualquer comprovação, revelam a imprecisão e o inteiro equívoco nos respectivos lançamentos, entretanto, nada foi demonstrado que justificasse ou explicasse tal procedimento;
- q) Falta de comprovação da efetividade da maioria das despesas o que, além de tornar imprestável os respectivos registros, configuram-se como veementes indícios de desvios;
- r) Pagamentos de despesas com SABESP e ELETROPAULO de imóveis pertencentes aos associados sem que ficasse demonstrada a conexão e necessidade dos mesmos para a entidade;
- s) Pagamentos de immobilizações sem a efetiva comprovação e irregularidades nos registros da conta do Ativo Imobilizado, p. ex. a conversão de Cruzeiro Real para Real de valor do Ativo, sem a devida obediência aos mais elementares preceitos matemáticos e em desacordo com as normas legais, que resultou em flagrante alteração



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

- do Ativo da entidade, o qual passou a integrar, pelo valor erroneamente majorado, o Ativo das sucessoras após a cisão;
- t) Compras de veículos não contabilizados e sem que se fizesse a prova da necessidade e emprego dos bens no cumprimento dos objetivos da entidade;
- u) Inexistência de elementos seguros e irrefutáveis do efetivo destino e de que todos os recursos da entidade estavam sendo efetiva e integralmente aplicados na consecução das finalidades e objetivos da instituição.

No caso ora em apreciação, constata-se que as autoridades fiscais autuantes efetivamente cumpriram seu dever de demonstrar e provar a infração imputada à contribuinte, 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, sem que a recorrente envidasse o mínimo esforço em produzir prova em contrário no sentido de elidir a imputação das irregularidades constatadas de ofício que implicaram na suspensão da imunidade da entidade CEUBAN nos períodos de 1993 a 1996 como sucessora da SUSAN e, por decorrência, resultaram no arbitramento dos lucros dos respectivos períodos.

Ressalte-se que, nos presentes autos, somente está sendo apreciado o arbitramento relativo aos períodos de 1993 a fevereiro de 1996.

Impende observar que a falta de apresentação de registros ou documentos comprobatórios das operações, transações, receitas e despesas da entidade, bem assim a prova de que os recursos estavam sendo inteiramente aplicados no cumprimento dos objetivos e patrimônio da entidade que justificaram a suspensão da imunidade, paralelamente, implicaram também em que os resultados da entidade fossem tributados em igualdade de condições das demais pessoas jurídicas em geral.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

Ora, importa esclarecer que, de acordo com as leis do imposto sobre a Renda, a regra de apuração da base de cálculo da exação deverá ser feita por meio do lucro real, salvo a opção do contribuinte pelo lucro presumido. Entretanto, na hipótese de descumprimento das disposições da tributação pelo lucro real e na falta de opção pelo lucro presumido, deverá ser adotado o arbitramento.

Na presente hipótese, constata-se que a recorrente, por se considerar imune, deixou de proceder à apuração dos seus resultados na forma prevista na lei fiscal, ou seja, não mantinha escrituração regular e os respectivos documentos que permitissem a apuração do lucro real nem fez opção, obviamente, pelo lucro presumido. Ora, como já foi repetido inúmeras vezes, a falta de registro e apresentação de documentos probatórios das operações resultou na suspensão da imunidade, por conseguinte, também, impossibilitou a apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro real.

Restou, portanto, as autoridades fiscais, somente a aferição do fato gerador e da base de cálculo do IRPJ com base no lucro arbitrado. Assim, mantida a suspensão da imunidade, pelas mesmas razões, igualmente, justifica-se o arbitramento dos resultados da pessoa jurídica.

Cumpre salientar que, para a apuração do lucro real, os registros contábeis e fiscais da pessoa jurídica deveriam encontrar-se revestidos de todas as formalidades exigidas pelas leis comerciais e fiscais e de acordo com os princípios contábeis. Entretanto, para que se pudesse reconhecer a legitimidade de tais registros eles necessitariam estar lastreados em documentos hábeis e idôneos a comprovarem a ocorrência dos fatos e as operações neles escrituradas. Inexiste no processo o menor resquício dos elementos que permitissem quantificar e apurar corretamente a base de cálculo do IRPJ nos períodos autuados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

Acerca do dever-poder do Fisco de proceder ao exame dos registros, livros e documentos dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, as prescrições do Código Tributário Nacional, são no sentido de que:

**\*Art. 195.** Para efeito da legislação tributária, não tem qualquer aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

**Parágrafo único.** Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

Igualmente, no tocante às formalidades exigidas para a escrituração contábil, especialmente quanto ao Livro Diário, é importante, ainda, que sejam cumpridas as prescrições contidas no artigo 204 do RIR/1994 (matriz legal: Decreto-lei nº 486/1969, art. 5º, e seu § 3º):

**\*Art. 204.** Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso do Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam a vir modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica.

**§ 1º** Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação. (Os grifos não são do original).

Conjugando-se a inteligência dos textos legais supra pode-se inferir que a legislação tributária ao exigir que todas as transações da empresa estejam devidamente escrituradas, de forma individuada, e comprovadas através de documentação hábil e idônea, por decorrência autoriza a que a autoridade administrativa fiscal, ao apurar *ex officio* qualquer operação efetuada pela pessoa jurídica que não esteja devidamente escriturada, lastreada em prova documental, ou que não possa identificar com especificidade a que se referem os registros contábeis e fiscais, possa considerar que não merecem fé os livros e demonstrativos apresentados pela contribuinte.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10845.000088/00-09

Acórdão nº : 103-20.853

Portanto, quando os registros contábeis da pessoa jurídica forem escriturados de forma resumida ou globalizada e não estiverem amparados em livros auxiliares que permitam identificar com precisão cada operação, bem assim, encontrarem-se eivados de equívocos, erros e imprecisões que impossibilitem a verificação do cumprimento das condições da imunidade e da base de cálculo do IRPJ, configura-se a hipótese legal que autoriza o arbitramento, a fim de que se possa apurar e quantificar a medida da ocorrência do fato gerador e a base de cálculo tanto da exação.

Vale salientar que, por se tratar a pessoa jurídica de entidade imune, poderiam ser aceitos outros elementos que não apenas os registros contábeis regulares, desde que eles permitissem comprovar o cumprimento dos requisitos essenciais para fruição da imunidade. Entretanto, os elementos e documentos constantes no processo demonstram efetivamente o descumprimento de tais requisitos legais e justificam o arbitramento dos resultados da pessoa jurídica.

Foi irretocável o procedimento fiscal no tocante à realização do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, o que justificaram inteiramente o arbitramento dos lucros da recorrente.

Contudo, no tocante aos coeficientes aplicáveis ao arbitramento, tendo em vista as constantes alterações porque tem passado a respectiva legislação que rege a espécie, bem assim considerando a jurisprudência já consagrada nos Conselhos de Contribuintes, mister se faz examinar quais as regras aplicáveis a cada período, com vista a dar efetividade ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

**ANOS-CALENDÁRIOS DE 1993 e 1994:**

Nesses períodos estavam em vigor as regras dos artigos 399/404 do RIR/1980, cuja matriz legal encontra-se no bojo do Decreto-lei nº 1.648/1978, arts. 7º e 8º), que previa a título de coeficiente aplicável para fins de arbitramento o percentual de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

15%, estabelecendo a possibilidade de que o Ministro da Fazenda pudesse fixar outros percentuais a partir desse percentual mínimo.

No sentido de atender as disposições contidas no citado Decreto-lei nº 1.648/1978 foi editada, pelo Ministro da Fazenda, a Portaria nº 524/1993 que trouxe previsão no tocante à fixação de coeficientes de arbitramento a partir do percentual de 15%, para as empresas comerciais e industriais e, para as prestadoras de serviços em geral o percentual de 30%. Ainda, naquele ato foi estabelecida a possibilidade de serem agravados os percentuais de arbitramento em 20% na hipótese de a pessoa jurídica ter seu lucro arbitrado em mais de um período.

Face ao princípio da estrita legalidade que norteia a imposição das exações tributárias e tratando-se de matéria relativa ao nascimento das obrigações tributárias principais, por se tratar de forma de apuração e quantificação do IRPJ, somente a lei poder estabelecer a possibilidade de agravamento dos percentuais de arbitramento. Tal possibilidade caracterizaria, entretanto, flagrante sanção. Ora, como a imposição tributária não poderá decorrer de sanção, por conseqüência, não poderá ser admitido o citado argumento previsto na aludida portaria.

A própria jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes, prestigiando a legalidade, vêm consagrado entendimento no sentido de considerar ilegítima e de repudiar a Portaria Ministerial nº 524/1993, como instrumento legal para proceder ao agravamento dos coeficientes de arbitramento em percentuais maiores dos que os 30% previstos para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

Em consonância com o melhor direito, os colegiados administrativos têm reiteradamente adotado decisões no sentido de que a definição da base de cálculo dos tributos é matéria reservada à lei por força do disposto no artigo 19, I da CF/1966, reproduzida no art. 150, I da CF/1988, tendo em vista haver sido revogada, pelo artigo 25 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, a autorização



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

conferida ao Ministro da Fazenda pelo Decreto-lei nº 1.648/1978, para alterar coeficientes de arbitramento.

Desse modo, haja vista que nos anos-calendários de 1993 e 1994 inexistia previsão legal que autorizasse o procedimento de agravamento como consta da citada Portaria ministerial, por ser tal ato administrativo inadequado e ilegítimo para estabelecer a fixação de agravamentos relativos a bases de cálculos de tributos, deverá ser aplicada a alíquota de 30% linearmente sobre a receita bruta conhecida, para todos os períodos em que foi procedido o arbitramento, conforme previsto no Decreto-lei nº 1.648/1978, art. 8º, § 1º, convalidado pelo artigo 21, IV, e seu § 1º, da Lei nº 8.541/1992.

No tocante aos anos-calendários de 1993 e 1994, será acolhido parcialmente o Recurso Voluntário para determinar a aplicação equalizada do percentual de 30% para o arbitramento dos respectivos resultados.

### **ANO-CALENDÁRIO DE 1995**

Nesse período estavam em vigor as regras contidas na Lei nº 8.981/1995, artigo 48, disciplinando e fixando que o arbitramento do lucro das pessoas jurídicas dar-se-ia, no caso das prestadoras de serviços, com base no coeficiente de 30%.

Desse modo, está correta a decisão singular que adotou o entendimento, para aquele período, no sentido de excluir de tributação a diferença entre o coeficiente de 43,20%, como atuado, e manteve o percentual de 30% que foi considerado como correto no citado ano.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.000088/00-09  
Acórdão nº : 103-20.853

**ANO-CALENDÁRIO DE 1996**

No tocante ao coeficiente de arbitramento para esse período, de acordo com a Lei nº 9.249/1995, arts. 15 e 16, o percentual aplicável é de 38,40%.

Assim, está correta a decisão da autoridade singular que adotou entendimento no sentido de excluir de tributação a diferença entre o coeficiente de 51,84%, como autuado, e o percentual considerado correto de 38,40% como mantido na decisão singular.

**CONCLUSÃO**

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de acolher parcialmente o Recurso Voluntário para equalizar, no ano-calendário de 1994, o percentual de arbitramento do lucro para o coeficiente de 30%.

Sala das Sessões - DF, 19 de março de 2002

  
MARY ELBE GOMES QUEIROZ