



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003252/99-43
Recurso nº. : 133.035
Matéria : IRPJ E OUTROS - Exs: 1995 a 1998
Recorrente : CENTRO CULTURAL BRASIL ESTADOS UNIDOS
Recorrida : 1ª TURMA DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 18 de fevereiro de 2004
Acórdão nº. : 101-94.499

IRPJ – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – Suspensa a imunidade tributária pela autoridade competente (Art.14 § 1º do CTN), a instituição é inserida no universo das pessoas jurídicas sujeitas aos tributos e contribuições sociais e deve ter todo o seu resultado tributado dentro de uma das modalidades previstas na legislação. Porém, para que a tributação se concretize, é necessário que a autoridade administrativa demonstre, nos autos, a efetiva ocorrência do fato gerador. É improcedente a exigência fiscal fundada em procedimento que apura irregularidades, tributando todo o seu resultado, tendo como base procedimental a simples presunção da inexistência dos serviços prestados que foram pagos pela instituição à empresa de propriedade dos diretores da recorrente.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por CENTRO CULTURAL BRASIL ESTADOS UNIDOS.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 MAR 2004

PROCESSO Nº. : 10845.003252/99-43
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.499

2

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, AUSBERTO PALHA MENEZES (Suplente Convocado) e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente a Conselheira SANDRA MARIA FARONI.



RECURSO Nº. : 133.035
RECORRENTE: CENTRO CULTURAL BRASIL ESTADOS UNIDOS

RELATÓRIO

CENTRO CULTURAL BRASIL ESTADOS UNIDOS, já qualificado nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 470/517, do Acórdão nº 1.390, de 22/08/2002, prolatado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, fls. 455/463, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 02 e CSLL, fls. 52.

A ação fiscal abrangeu os anos-calendário de 1994, 1995, 1996 e 1997, sendo resultado de suspensão da isenção da entidade, mediante procedimento próprio constante dos processos administrativos nºs 10845.002777/98-81 e 10845.003111/98-31.

A fiscalização apurou o lucro real da recorrente, considerando a pessoa jurídica como sujeita à incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Nesta apuração, destaca-se o fato de não ter considerado como despesas dedutíveis os pagamentos efetuados a BNC Informática e Publicações Ltda., uma vez não ter o contribuinte comprovado a efetiva prestação dos serviços.

O processo apensado de nº 10845.002777/98-81 tem por objeto notificação fiscal de suspensão de isenção do imposto de renda. A autoridade fiscal manifestou pela suspensão do benefício, conforme Parecer de fls. 02/05, assim como pelo não enquadramento da pessoa jurídica na imunidade das instituições de educação.


A suspensão da isenção deu-se pelos seguintes motivos: A entidade remuneraria seus dirigentes por via indireta mediante pagamentos à empresa BNC, pois não teria comprovado a efetividade dos serviços prestados por ela, cujos sócios são MOACYR LEONEL MARSIGLIA (Presidente do Conselho Deliberativo do CCBEU), NEWTON ANTONIO MARTINS (Presidente da Diretoria do CCBEU).



GILBERTO ANDRADE MOSCATIELLO (Diretor Tesoureiro do CCBEU), CLAUDIO RODRIGUES OLIVEIRA (Gerente Executivo do CCBEU), NICEIA VAZ DE LIMA SASSAKI (Empregada do CCBEU até 01/07/94). Tal fato violaria o art. 159, incisos I e II, do RIR/94, assim como o art. 14 do CTN, impossibilitando o gozo da isenção e da imunidade prevista na CF, art. 150, VI, c.

Irresignado, o contribuinte, usando da faculdade prevista na Lei 9.430/96, art. 32, parágrafo 2º, apresenta tempestivamente alegações e provas mediante a protocolização do processo administrativo de nº 10845.003111/98-31.

Em sua defesa (fls. 01/35), descreve o histórico da entidade desde sua fundação, bem como seus objetivos institucionais, além de descrever suas atividades, instalações e demais ativos. Apresenta ainda, e procura justificar, os serviços que foram terceirizados por razões de ordem econômica. Atenta-se em especial nos serviços prestados pela BCN INFORMÁTICA E PUBLICAÇÕES LTDA., (empresa que teria por sócios diretores da autuada). Segundo suas afirmações, tal empresa seria *“responsável pelo desenvolvimento, manutenção e supervisão do sistema administrativo e operacional, compreendendo o gerenciamento desde a matrícula do aluno, média escolar, lotação de classes, atribuição de classes aos professores, controle financeiro das mensalidades, sistema de cobrança, transferência eletrônica com os bancos e sistemas de multimídia que compreende o gerenciamento do laboratório computadorizado com 52 estações de trabalho, no qual são utilizados mais de 100 programas em multimídia, criados, desenvolvidos e atualizados pela BCN; responsável ainda pelo treinamento de todos os funcionários admitidos na área de informática do CCBEU, inclusive professores, para que possam utilizar o equipamento e o sistema de multimídia. Além desses serviços a BCN foi a responsável pela implantação inicial do ‘site’ do CCBEU na internet, da qual o CCBEU se tornou provedor para utilização dos seus alunos e professores, embora tal atividade não haja sido contratualmente prevista”*. Alega ainda que a BCN *“presta serviços de alta complexidade e de abrangência muitíssimo maior do que das demais empresas contratadas”*, sendo razão para a BCN receber *“valores remuneratórios também maiores do que as demais empresas contratadas”* e que tais montantes seriam proporcionais às suas atividades.



De igual sorte, argumenta que não é beneficiária de isenção, mas sim de imunidade prevista pelo art. 150, inciso VI, letra c, e parágrafo 4º da Constituição Federal: “... a invocação da ‘isenção’ se deu por erro de direito por parte do CCBEU, visto que, na verdade, se trata de imunidade ...”

Afirma que a remuneração dos diretores se caracterizaria como hipótese irreal. Não seria motivo para a desqualificação da imunidade, a remuneração de diretor de instituição de ensino por serviços profissionais prestados; ainda mais quando tais serviços foram efetivamente prestados, não pelo diretor, mas pela empresa BCN Informática, e remunerados por valores compatíveis aos de mercado. A perda ao benefício somente poderia se dar na hipótese de remuneração dos sócios administradores pelos serviços administrativos, nunca pelos demais serviços profissionais, principalmente quando nem são eles próprios que prestam, mas sim empresa da qual são sócios.

A Seção de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Santos - SP, analisando as alegações e provas apresentadas pelo reclamante, proferiu parecer, onde constam as seguintes conclusões:

“Muito se ocupou o impugnante em defender a instituição, afirmando e reafirmando que a imunidade não lhe pode ser restringida ‘sob a alegação de que cursos por ele fornecidos são cobrados e não são prestados de modo indiscriminado’. Entretanto, a questão que se coloca na Notificação é a remuneração, por via indireta, de um dos diretores do CCBEU, que se intitula uma instituição de educação sem fins lucrativos. Foi claramente demonstrado que os diretores e funcionários do CCBEU criaram uma empresa – a BCN – para supostamente prestar serviços de informática somente ao CCBEU e remunerar um de seus diretores, Sr. Newton, que não possui outro rendimento, além do que lhe paga o CCBEU por intermédio da BCN. Não ficou provado que tal diretor tenha exercido qualquer atividade técnica em informática que justificasse a remuneração, até porque ele é advogado. Ficou demonstrado, sim, que ele sempre atuou como diretor do CCBEU.

Para continuar usufruindo da isenção do imposto de renda, reconhecida em favor do CCBEU em 1970, o impugnante não poderia remunerar seus dirigentes, por impedimento legal e também estatutário. Cientes dessas



proibições, providenciaram seus diretores a criação da empresa mencionada, incluindo como sócia apenas uma analista de sistemas. Na verdade, uma funcionária do CCBEU e a única que teria condições de atuar na área de informática e poderia continuar executando no CCBEU o trabalho que já desempenhava. Através dessa empresa, o diretor do CCBEU, advogado e sócio da BNC, Sr. Newton, passou a receber remuneração mensal fixa. O trabalho do Sr. Newton consiste em permanecer diariamente no CCBEU, atuando como diretor.

A BCN, portanto, foi criada apenas para remunerar indiretamente os diretores do CCBEU, neste caso o Sr. Newton que se dedica exclusivamente ao CCBEU. As declarações de imposto de renda da BCN apontam faturamento zero entre 1994 e 1997, apesar de existirem recibos mensais, assinados pelo mesmo Sr. Newton, desde abril de 1994, mês seguinte ao do seu desligamento da empresa Transatlantic Carriers Agenciamentos Ltda., da qual era empregado.

Portanto, por remunerar seu dirigente e, conseqüentemente, deixar de aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais, deixou o CCBEU de cumprir o disposto no art. 159, incisos I e II, do Dec. nº 1.041/94. RIR, sujeitando-se de pleno direito, à perda da isenção do imposto de renda (Lei nº 4.506/64, art. 30, § 1º).

Quanto ao aspecto da imunidade, para dela usufruir, nenhuma parcela da renda do CCBEU poderia ter sido distribuída, por vedação constitucional. Entretanto, conforme todo o exposto, ficou caracterizada a distribuição de resultados na forma de remuneração a um dos dirigentes do CCBEU, através de uma empresa criada para este fim.

Ao utilizar parcela de suas rendas para remunerar um de seus dirigentes por via indireta, a instituição de educação também deixou de aplicar seus recursos integralmente na manutenção dos seus objetivos institucionais. Com isto, o CCBEU descumpriu as disposições do art. 14, do Código Tributário Nacional, requisitos que devem ser observados por determinação constitucional (art. 150, VI, 'c') pelas instituições educacionais, sem fins lucrativos, imunes a impostos. Sujeitando-se, pois, à suspensão do benefício da imunidade e à tributação de seus resultados.

Ao contrário do que afirmou o impugnante, não ficou demonstrada a importância e adequação dos serviços prestados pela BCN ao CCBEU (fls. 34). Ficou evidente, sim, que o contrato CCBEU/BNC nada mais é do que uma simulação para burlar a legislação e remunerar um diretor do CCBEU, que não possuía outra fonte de renda.

Considerando-se todo o exposto, e tudo o mais que dos autos consta, não faz jus o impugnante nem à isenção nem à imunidade, pois violou tanto os dispositivos constitucionais que regem a imunidade quanto os legais que regem a isenção. Isto posto, proponho a manutenção da notificação ora impugnada e a suspensão da isenção de que goza o impugnante a partir do ano-calendário de 1994, através de ato declaratório a ser expedido pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Santos.”

O Sr. Delegado da Receita Federal em Santos ratifica o parecer (fls. 216), e determina a emissão de ato declaratório e a constituição do crédito tributário, bem como a ciência ao interessado de sua decisão.

O Ato Declaratório nº 5, publicado no DOU, em 08/04/1999, suspendeu o benefício fiscal de isenção do imposto de renda da entidade CCBEU – CENTRO CULTURAL BRASIL-ESTADOS UNIDOS, CNPJ nº 58.194.408/0001-21, por inobservância das disposições contidas no artigo 14 da Lei 5.172/66 e no artigo 159 do Decreto nº 1.041/94.

Em 22/11/1999, a contribuinte impugnou tempestivamente o auto de infração cuja ciência foi dada em 25/10/1999. Na sua peça impugnatória de fl. 278 a 321, argumenta que *“o lançamento ora impugnado foi efetuado em decorrência da decisão proferida no processo nº 10845.003111/98-31 (suspensão do benefício fiscal da isenção)”*.

A decisão de primeira instância não tomou conhecimento em relação à matéria impugnada por entender que a autuada pretende discutir novamente a suspensão da imunidade, o que não mais seria possível, cujo voto possui a seguinte redação:

“O procedimento de suspensão da imunidade tributária e de isenções, por motivo de descumprimento dos requisitos legais, é regulado pelo artigo 32 da Lei 9430/96 que abaixo transcrevemos na íntegra:

*“ PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO
Seção I
Suspensão da Imunidade e da Isenção*



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

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

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência."



Pois bem, o auto de infração para a constituição do crédito tributário deve ser precedido, mediante procedimento próprio, da suspensão da isenção ou da imunidade a que a entidade fazia jus. Trata-se, portanto, de ato condicionado à realização de outro precursor.

A suspensão da isenção se aperfeiçoa com a publicação do respectivo ato declaratório expedido pelo Delegado ou Inspetor, chefe da repartição que jurisdiciona o domicílio do sujeito passivo. Este ato, ainda que precário administrativamente, posto que pode ser impugnado perante a Delegacia de Julgamento competente, é suficiente para a emissão do auto de infração, uma vez que a aludida impugnação não tem efeito suspensivo.

Tendo tomado ciência do lançamento tributário, outro recurso ao sujeito passivo é facultado pela lei, mas apenas para questionar matéria de fato ou de direito relativa especificamente ao auto de infração. Não há reabertura de prazo para nova defesa contra a suspensão do benefício.

A menos que ainda não se tenha esgotado o prazo para a impugnação do ato declaratório, os argumentos contra ele apresentados na impugnação ao auto de infração não devem ser conhecidos.

No caso concreto, o apelante teve ciência da decisão do Delegado da Receita Federal em Santos de suspender o benefício fiscal na data de 04/03/1999. O ato declaratório foi publicado em 08/04/1999. Todavia, não consta dos autos nenhuma impugnação específica a este procedimento. Apenas em 22/11/1999, passados já vários meses da ciência da decisão de suspensão e da publicação do ato declaratório, o contribuinte apresenta impugnação contra a exigência do crédito tributário.

Ora, em sua peça, o suplicante recorre do auto de infração, buscando exclusivamente enfrentar a suspensão do benefício. Isto, porém, não deve ser conhecido por esta autoridade julgadora de primeiro grau. Mesmo se considerarmos que o contribuinte efetuou duas impugnações em uma só peça, elas continuam a ter natureza distinta, com prazos distintos para exercício. O recurso contra a suspensão, neste caso, é intempestivo.

Desta feita, deixo de tomar conhecimento da impugnação no que toca à suspensão do benefício fiscal por considerá-la definitiva na esfera administrativa. Como nada mais o contribuinte questionou, considero totalmente procedente o lançamento relativo ao imposto de renda pessoa jurídica."



Ciente da decisão de primeira instância em 19/09/02 (fls. 467), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 18/10/02 (fls. 470), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que no caso específico de suspensão de imunidade ou de isenção, existe expressa determinação legal no sentido de que os processos oriundos dessa suspensão sejam reunidos em um único processo (art. 32 da Lei 9.430/96), de modo a receberem decisão única, mesmo porque, se caminharem separadamente, correm o risco de serem decididos contraditoriamente;
- b) que, com relação aos aspectos fáticos, uma vez notificada da manifestação da DRJ/São Paulo, a respeito da suspensão da isenção (processo nº 10845.002777/98-81), ofereceu, contra ela, extensa impugnação, onde foram abordados todos os pontos necessários à defesa do seu direito;
- c) que a impugnação isolada ao ato declaratório somente tem sentido se não ocorrer a determinação para a constituição de créditos tributários, pois, por determinação legal, os autos de infração lavrados devem ser reunidos em um único processo, de modo que as impugnações sejam decididas simultaneamente;
- d) que diante do fato de que havia sido determinada a autuação da recorrente, e na medida em que todos os argumentos que militavam em seu prol já haviam sido devidamente colocados, e rejeitados, não fazia qualquer sentido impugnar isoladamente o ato declaratório, dado que viria ele a se constituir num único processo, juntamente com os autos de infração posteriormente lavrados. Pela dicção legal, o ato declaratório e os autos de infração lavrados constituem-se em um único processo, o prazo para impugná-lo corre, evidentemente, na última intimação efetivada, o que se deu no momento das autuações das quais decorre o presente processo;
- e) que é nula a decisão de primeira instância, dado que, na impugnação oferecida ao único processo existente (conforme



expressa determinação legal), foi oferecida toda a matéria, de fato e de direito, necessária à apreciação da controvérsia;

- f) que o CCBEU, como instituição de educação, goza de imunidade tributária, e não de isenção, porém, a imunidade não foi suspensa pelo Ato Declaratório n. 03/99, expedido pela DRF em Santos. Uma vez que consta do ato a suspensão da isenção, não estavam os AFRF autorizados a lavrar autos de infração, sendo os mesmos nulos de pleno direito;
- g) que a autoridade competente não pode, muitos anos após os eventos ocorridos, suspender a imunidade com efeito retroativo, mesmo porque, essa suspensão tem efeito ex nunc. Ou seja, pode a autoridade administrativa suspendê-la com relação ao exercício em curso, e até enquanto não observados os requisitos legais. Antes da Lei 9.430/96, inexistia norma que autorizasse a retroatividade dos efeitos da declaração de suspensão da imunidade;
- h) que a suspensão da imunidade decorreu da suspeita, por parte da fiscalização, de que a empresa BNC tivesse simulado a prestação de serviços, com a finalidade de remunerar um dos seus sócios, Dr. Newton ^a Martins, presidente do CCBEU. Partindo dessa suspeita, o autuante desconsiderou a personalidade jurídica da BNC, considerou como inexistentes os serviços prestados, e os pagamentos feitos por tais serviços como despesas desnecessárias, por significarem indireta remuneração do sócio da BNC;
- i) que o lançamento foi calcado na hipótese de simulação, a qual é uma das espécies do gênero falsidade. Porém, o fato não se presume, mas deve ser provado por que o alegue, prova essa que não pode ser meramente argumentativa, sem suporte fático real, que permita sua aceitação. As afirmativas contidas na decisão que cassou a isenção são meras ilações, que não podem prevalecer contra a realidade;
- j) que a BNC poderia ter um só cliente e esse cliente ser mesmo o CCBEU, o que não a faria inexistente, mas sim uma empresa



dedicada exclusivamente a prestar serviços a um só cliente. Isso nata teria a ver com a circunstância de haver o serviço sido prestado pela BNC. O importante é saber-se se a BNC prestava ou não serviços à recorrente. A BNC presta serviços a outras entidades, dentre elas a Subseção de Santos da Ordem dos Advogados do Brasil;

- k) que o autuante afirma que a recorrente não provou os serviços prestados na área de informática pelo Sr. Newton, que é advogado. Ora, ninguém afirmou que o Sr. Newton prestava serviços de informática, o que sempre se afirmou é a BNC prestava tais serviços. O Sr. Newton era apenas sócio da BNC, desta recebendo valores cujo título em nada interessa à recorrente ou ao Fisco. o autuante armou uma teia de confusões e nela se emaranhou;
- l) que, em nenhum momento o autuante comprovou que o Sr. Newton tiver sido remunerado pela recorrente. A suposição havida só foi possível com o descosturado argumento de que os serviços da BNC eram fictícios, o que nem foi comprovado;
- m) que o CCBEU não visa lucros e é mantido com as contribuições de seus associados e com o valor cobrado dos alunos em seus diversos cursos, cujo resultado, deduzidas as despesas, é totalmente investido na própria entidade, não havendo distribuição de lucros a qualquer um dos seus associados;
- n) que a BNC é responsável pelo desenvolvimento, manutenção e supervisão do sistema administrativo operacional, compreendendo o gerenciamento desde a matrícula do aluno, média escolar, lotação de classes, distribuição, controle financeiro das mensalidades, sistema de cobrança, transferência eletrônica com bancos e sistema de multimídia. São serviços de alta complexidade e de abrangência muitíssimo maior do que as demais empresas contratadas;
- o) que os valores recebidos pela BNC e os recebidos pelas demais empresas prestadoras de serviços setoriais de informática, são proporcionais às suas respectivas atividades. O autuante afirma



que os valores cobrados pela BNC da recorrente são superiores aos de mercado. Todavia, não diz quais são os valores de mercado;

- p) que a BNC recebia inicialmente do CCBEU, R\$ 10.000,00 e atualmente R\$ 18.800,00, mensais, o que significa menos do que custaria ao CCBEU uma equipe prestadora dos serviços por ela prestados e mantidos com os seis membros necessários. Isso sem os inconvenientes gerados pelos empregados, tais como férias, licenças, faltas ao serviço, licença maternidade etc;
- q) que o CCBEU representa uma iniciativa do Governo dos Estados Unidos da América no Brasil, com a finalidade de estabelecimento de relações culturais mas, principalmente, como elemento de melhoria das relações humanas entre os dois países. Junta-se à defesa os relatórios e documentos anexos, nos quais estão descritas as atividades do CCBEU e dados relativos à BNC;
- r) que ficou claro que o CCBEU não foi acusado de descumprimento de nenhum outro requisito preconizado tanto pela CF quanto pelo CTN, salvo a questão de remuneração dos diretores. Para que a remuneração dos diretores ocorresse de forma indireta, através do contrato mantido com a BNC, seria preciso que o contrato fosse fictício, ou seja, que não houvesse a prestação de serviços. Nesse caso aí sim, estaria havendo um fraudulento repasse de numerário para os seus diretores, mas isso não ocorre.

Às fls. 526, o despacho da DRJ em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato, o litígio instaurado por decorrência do Ato Declaratório nº 5, publicado no DOU, em 08/04/1999, o qual teve por finalidade a suspensão do “benefício fiscal de isenção do imposto de renda” da entidade CCBEU – CENTRO CULTURAL BRASIL-ESTADOS UNIDOS, CNPJ nº 58.194.408/0001-21, por inobservância das disposições contidas no artigo 14 da Lei 5.172/66 e no artigo 159 do Decreto nº 1.041/94.

A Seção de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Santos, analisando as alegações e provas apresentadas pelo reclamante, proferiu parecer, onde constam as seguintes conclusões:

“Muito se ocupou o impugnante em defender a instituição, afirmando e reafirmando que a imunidade não lhe pode ser restringida ‘sob a alegação de que cursos por ele fornecidos são cobrados e não são prestados de modo indiscriminado’. Entretanto, a questão que se coloca na Notificação é a remuneração, por via indireta, de um dos diretores do CCBEU, que se intitula uma instituição de educação sem fins lucrativos. Foi claramente demonstrado que os diretores e funcionários do CCBEU criaram uma empresa – a BCN – para supostamente prestar serviços de informática somente ao CCBEU e remunerar um de seus diretores, Sr. Newton, que não possui outro rendimento, além do que lhe paga o CCBEU por intermédio da BCN. Não ficou provado que tal diretor tenha exercido qualquer atividade técnica em informática que justificasse a remuneração, até porque ele é advogado. Ficou demonstrado, sim, que ele sempre atuou como diretor do CCBEU.

Para continuar usufruindo da isenção do imposto de renda, reconhecida em favor do CCBEU em 1970, o impugnante não poderia remunerar seus dirigentes, por impedimento legal e também estatutário. Cientes dessas proibições, providenciaram seus diretores a criação da empresa



mencionada, incluindo como sócia apenas uma analista de sistemas. Na verdade, uma funcionária do CCBEU e a única que teria condições de atuar na área de informática e poderia continuar executando no CCBEU o trabalho que já desempenhava. Através dessa empresa, o diretor do CCBEU, advogado e sócio da BNC, Sr. Newton, passou a receber remuneração mensal fixa. O trabalho do Sr. Newton consiste em permanecer diariamente no CCBEU, atuando como diretor.

A BCN, portanto, foi criada apenas para remunerar indiretamente os diretores do CCBEU, neste caso o Sr. Newton que se dedica exclusivamente ao CCBEU. As declarações de imposto de renda da BCN apontam faturamento zero entre 1994 e 1997, apesar de existirem recibos mensais, assinados pelo mesmo Sr. Newton, desde abril de 1994, mês seguinte ao do seu desligamento da empresa Transatlantic Carriers Agenciamentos Ltda., da qual era empregado.

Portanto, por remunerar seu dirigente e, conseqüentemente, deixar de aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais, deixou o CCBEU de cumprir o disposto no art. 159, incisos I e II, do Dec. nº 1.041/94. RIR, sujeitando-se de pleno direito, à perda da isenção do imposto de renda (Lei nº 4.506/64, art. 30, § 1º).

Quanto ao aspecto da imunidade, para dela usufruir, nenhuma parcela da renda do CCBEU poderia ter sido distribuída, por vedação constitucional. Entretanto, conforme todo o exposto, ficou caracterizada a distribuição de resultados na forma de remuneração a um dos dirigentes do CCBEU, através de uma empresa criada para este fim.

Ao utilizar parcela de suas rendas para remunerar um de seus dirigentes por via indireta, a instituição de educação também deixou de aplicar seus recursos integralmente na manutenção dos seus objetivos institucionais. Com isto, o CCBEU descumpriu as disposições do art. 14, do Código Tributário Nacional, requisitos que devem ser observados por determinação constitucional (art. 150, VI, 'c') pelas instituições educacionais, sem fins lucrativos, imunes a impostos. Sujeitando-se, pois, à suspensão do benefício da imunidade e à tributação de seus resultados.

Ao contrário do que afirmou o impugnante, não ficou demonstrada a importância e adequação dos serviços prestados pela BCN ao CCBEU (fls. 34). Ficou evidente, sim, que o contrato CCBEU/BNC nada mais é do que uma simulação para burlar a legislação e remunerar um diretor do CCBEU, que não possuía outra fonte de renda.



Considerando-se todo o exposto, e tudo o mais que dos autos consta, não faz jus o impugnante nem à isenção nem à imunidade, pois violou tanto os dispositivos constitucionais que regem a imunidade quanto os legais que regem a isenção. Isto posto, proponho a manutenção da notificação ora impugnada e a suspensão da isenção de que goza o impugnante a partir do ano-calendário de 1994, através de ato declaratório a ser expedido pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Santos."

No recurso voluntário, a contribuinte rebate os argumentos expendidos na decisão de primeira instância, e apresenta preliminar de nulidade, a qual deixo de apreciar, em vista do disposto no artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, uma vez que vejo nos autos razões que militam em favor da Recorrente.

Aprecia-se, por conseguinte, o mérito.

O artigo 12 da Lei nº 9.532/97, ampliou as condições e requisitos a serem observados pelas instituições de educação e de assistência social para o gozo da imunidade estabelecida no artigo 150, inciso VI, letra c, da Constituição Federal, exigindo que não remunerem, *"por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados"* (art. 12, § 2º, alínea a). Pela Instrução Normativa SRF nº 113/98, a administração fazendária definiu que entende como dirigente *"a pessoa física que exerça função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, em atos em que a instituição seja parte"*. E ainda que *"não se considera dirigente a pessoa física que exerça função ou cargo de gerência ou de chefia interna na pessoa jurídica"*.

Com a devida vênia, não concordo com a decisão de primeira instância em não tomar conhecimento das razões expostas pela recorrente, tendo em vista que, no seu entender, a instituição deixou de impugnar o Ato Declaratório do Sr. Delegado da Receita Federal em Santos, que suspendeu a isenção da mesma.

No voto condutor do acórdão recorrido, as razões apresentadas pela defendente não foram conhecidas conforme entendimento da Turma de Julgamento assim exposto:



“Tendo tomado ciência do lançamento tributário, outro recurso ao sujeito passivo é facultado pela lei, mas apenas para questionar matéria de fato ou de direito relativa especificamente ao auto de infração. Não há reabertura de prazo para nova defesa contra a suspensão do benefício.

A menos que ainda não se tenha esgotado o prazo para a impugnação do ato declaratório, os argumentos contra ele apresentados na impugnação ao auto de infração não devem ser conhecidos.

No caso concreto, o apelante teve ciência da decisão do Delegado da Receita Federal em Santos de suspender o benefício fiscal na data de 04/03/1999. O ato declaratório foi publicado em 08/04/1999. Todavia, não consta dos autos nenhuma impugnação específica a este procedimento. Apenas em 22/11/1999, passados já vários meses da ciência da decisão de suspensão e da publicação do ato declaratório, o contribuinte apresenta impugnação contra a exigência do crédito tributário.

Ora, em sua peça, o suplicante recorre do auto de infração, buscando exclusivamente enfrentar a suspensão do benefício. Isto, porém, não deve ser conhecido por esta autoridade julgadora de primeiro grau. Mesmo se considerarmos que o contribuinte efetuou duas impugnações em uma só peça, elas continuam a ter natureza distinta, com prazos distintos para exercício. O recurso contra a suspensão, neste caso, é intempestivo.

Desta feita, deixo de tomar conhecimento da impugnação no que toca à suspensão do benefício fiscal por considerá-la definitiva na esfera administrativa. Como nada mais o contribuinte questionou, considero totalmente procedente o lançamento relativo ao imposto de renda pessoa jurídica.”

Porém, deve-se ressaltar que os fundamentos que levaram à “suspensão da isenção” são os mesmos relativos ao lançamento de ofício em questão, que deram origem ao presente recurso voluntário.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 32, estabelece:

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

(...);

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a



data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de julgamento competente:

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.”

O Processo Administrativo Fiscal se rege pelo princípio da verdade material e, para alcançar esse princípio basilar do direito tributário, é questão fundamental a apreciação de todos os argumentos de mérito apresentados pela defendente, pois o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, estabelece:

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

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



A autoridade administrativa para proceder ao lançamento de ofício (atividade vinculada e obrigatória), deve observar todos os pressupostos contidos no artigo 142 supra, ou seja, que a hipótese de incidência deve estar prevista na lei e que o fato imponible tenha se manifestado de forma concreta.

Verificada a ocorrência do fato gerador, início do trabalho, é necessário a determinação da matéria tributável, ou seja, o quantum a ser tributado, a base de cálculo do imposto.

Uma vez constatada a ocorrência o fato gerador e determinada a matéria tributável, calcula-se o montante devido do imposto e identificado o sujeito passivo, exige-se o tributo com os acréscimos legais cabíveis.

Sobre o tema escreveu o professor Roque Antônio Carrazza, em sua obra "Curso de Direito Constitucional Tributário", Editora Malheiros:

"No campo tributário, o princípio da legalidade" trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que cada um deles, pode exigir."

Mais adiante na mesma obra, diz o autor:

"O tributo como várias vezes foi frisado, só pode ser validamente exigido quando um fato ajusta-se rigorosamente a uma hipótese de incidência tributária. E este fato outro não é senão o fato imponible. Valem, a propósito, as clássicas lições de Hensel, para quem" só debes pagar tributo se realizas o fato imponible."

Deve-se ressaltar que a norma legal não considera ocorrido o fato imponible por mera ficção ou presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, no mundo em que vivemos, dos fatos abstratamente descritos na hipótese de incidência tributária.



No caso sob exame, a fiscalização glosou determinadas despesas, consideradas não comprovadas, relativas aos pagamentos efetuados para a empresa BNC Informática e Publicidade Ltda., uma vez não ter o contribuinte comprovado a efetiva prestação dos serviços.

A fiscalização sustenta o lançamento nas seguintes razões: A entidade remuneraria seus dirigentes por via indireta mediante pagamentos à empresa BNC, pois não teria comprovado a efetiva prestação dos serviços prestados por ela, cujos sócios são MOACYR LEONEL MARSIGLIA (Presidente do Conselho Deliberativo do CCBEU), NEWTON ANTONIO MARTINS (Presidente da Diretoria do CCBEU), GILBERTO ANDRADE MOSCATELLO (Diretor Tesoureiro do CCBEU), CLAUDIO RODRIGUES OLIVEIRA (Gerente Executivo do CCBEU), NICEIA VAZ DE LIMA SASSAKI (Empregada do CCBEU até 01/07/94). Tal fato violaria o art. 159, incisos I e II, do RIR/94, assim como o art. 14 do CTN, impossibilitando o gozo da imunidade prevista na CF, art. 150, VI, c.

Afirma a autoridade autuante que a irregularidade que deu causa à perda do direito a não pagar o imposto de renda foi o pagamento efetuado pelo CCBEU a um de seus dirigentes por via indireta, através da criação de uma empresa para supostamente prestar serviços de informática ao CCBEU.

Considera que a empresa BNC foi criada apenas para remunerar indiretamente os diretores do CCBEU e, ao contrário do que afirma a entidade, não ficou demonstrada a importância e adequação dos serviços prestados, evidenciando que o contrato nada mais é do que uma simulação para burlar a legislação e remunerar um diretor do CCBEU, que não possuía outra fonte de renda.

Neste particular, está com a razão a recorrente, pois o fundamento da autuação é a suspeita de simulação (fraude) que, segundo o entendimento do Auditor Fiscal, teria havido entre a instituição e a empresa BNC, com a finalidade de criar aparências que justificassem a remuneração do Sr. Newton, que é sócio da BNC e é o Presidente do CCBEU.



Partindo da premissa de que o fato suspeitado era real, a autoridade autuante considerou como inexistentes os serviços prestados pela BNC, procedendo a glosa dos pagamentos feitos por tais serviços como despesas desnecessárias, por significarem remuneração indireta do sócio da prestadora de serviços. Diante disso, considerou infringida a legislação que impede o pagamento de remuneração de diretores de associações imunes do imposto de renda.

A suspensão da “isenção” da instituição, bem como o auto de infração sob exame, tiveram como fundamento básico a hipótese de simulação, ou seja, um esquema montado pelas contratantes (conluio) para forjar uma situação irreal (falsidade). Porém, nesse caso, é imprescindível ficar patente nos autos a irregularidade cometida, não sendo possível a simples presunção, mas a efetiva prova da irregularidade, que não pode ser circunstancial, tampouco argumentativa, sem suporte fático real, sendo aplicável a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

O mestre Ricardo Mariz de Oliveira, abordando a questão das presunções, assim leciona, ao responder à questão formulada no XII Simpósio Nacional de Direito Tributário, se, em face do artigo 142 do CTN, aplica-se ao lançamento a presunção de legitimidade do ato administrativo que atribui o ônus da prova ao administrado:

“Não por ser atividade vinculada, pela qual o autor do lançamento deve verificar a ocorrência efetiva do fato gerador da obrigação correspondente ao crédito que está constituindo, o ônus da prova do fato incumbe a ele.

Ao sujeito passivo incumbe apenas as contra-provas de fatos que possam se opor ao lançamento, mas este tem como pressuposto essencial a prova efetiva do fato oponível, feita durante o procedimento administrativo.

Mesmo nos casos legais de presunções juris tantum de ocorrência do fato gerador ou da quantificação da matéria tributável, o ônus da prova dos fatos em que assentam as presunções é da autoridade lançadora, cabendo então ao sujeito passivo o ônus das provas que ilidem essas presunções” (In “Caderno de Pesquisas Tributárias”, vol. 12 págs. 138/9).



Alberto Xavier nos ensina in “Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, p. 146/147:

“Dever de prova e “in dubio contra fiscum”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração.”

Para desconsiderar os registros contábeis efetuados pela fiscalizada a título de despesas com prestação de serviços, caberia ao fisco, em face do disposto no art. 678 § 2º do RIR/80 (RIR/94 art. 894 § 1º), infirmar os esclarecimentos prestados pela fiscalizada, o que, diga-se de passagem não foi feito.

Da análise das peças constantes dos autos, verifica-se que a recorrente foi intimada a comprovar os serviços prestados pela BNC, tendo incluído na resposta (fls. 94/96) que tratava-se da prestação de serviços necessários, normais e que ocorrera a efetiva prestação dos mesmos. E mais não houve, a fiscalização limitou-se a descaracterizar os serviços, sem qualquer manifestação a respeito, limitando-se a alegar que os mesmos eram fictícios.

Não existe qualquer impedimento legal que os diretores do CCBEU sejam sócios de uma empresa prestadoras de serviços e que ambas possuam relações negociais, e muito menos ainda, que referidos diretores percebam rendimentos da citada empresa. Este fato, por si só, não representa nenhuma



ilegalidade, tampouco caracteriza qualquer irregularidade fiscal. Se havia alguma irregularidade a respeito da prestação de serviços, ou ainda, que os pagamentos não condiziam com a realidade, isso não ficou provado nos autos.

Para considerar que a remuneração aos diretores se daria indiretamente, através do contrato mantido entre o CCBEU e a BNC, seria preciso descaracterizar o contrato existente, ou seja, comprovar que não houve a prestação de serviços, aí sim viria à tona a existência de um fraudulento repasse de numerário da instituição educacional para os seus diretores, fato esse passível de representação fiscal para fins penais, o que não foi providenciado.

Contudo, dos autos constata-se a existência do contrato e, tendo em vista que as explicações dadas pela recorrente não foram desfeitas pela fiscalização e, além disso, pelos documentos juntados aos autos que comprovam a regularidade das atividades da empresa BNC, é de se concluir pela regular efetividade da prestação dos serviços.

Não basta a simples suspeita da inexistência dos atos contratados e registrados na contabilidade das empresas envolvidas para que o negócio jurídico seja desconsiderado pela autoridade lançadora, por simulação. Mister se faz provar efetivamente que o ato negocial não existiu ou ainda, que deu-se em direção contrária à norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, porquanto, a simulação não se presume, precisa ser, necessariamente provada (art. 149, do CTN).

Tendo sido essa a razão da suspensão da imunidade, meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar integralmente a exigência tributária.

Sala das Sessões - DF, em 18 de fevereiro de 2004


PAULO ROBERTO CORTEZ