



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSS

Sessão de 12 de dezembro de 1988

ACÓRDÃO Nº 101-78.176

Recurso nº 92.504 - IRPJ - EXS. de 1983 a 1987

Recorrente INSTITUTO MUSICAL CARLOS GOMES S/C

Recorrido a: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO JOSÉ DO RIO PRETO (SP).

IRPJ - IMUNIDADE - INSTITUTO DE EDUCAÇÃO  
Se a ação fiscal não logra demonstrar, in-  
duvidosamente, o descumprimento de qual-  
quer dos requisitos do art. 126 e incisos  
do RIR/80, deve ser preservada a imunida-  
de tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de re-  
curso interposto por INSTITUTO MUSICAL CARLOS GOMES S/C:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conse-  
lho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recur-  
so para: a) cancelar o débito tributário relativo ao exercício de 1983,  
com base no art. 29, II, do Decreto-lei nº 2323/86; b) excluir a cobrança  
dos débitos tributários relativos aos exercícios de 1984, 1985, 1986 e  
1987, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente  
julgado.

Sala das Sessões (DF), em 12 de dezembro de 1988.

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

RAUL PIMENTEL

- RELATOR

VISTO EM

CESAR PALMIERI MARTINS BARBOSA - PROCURADOR DA FAZENDA  
NACIONAL

SESSÃO DE: 15 DEZ 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:

V.V.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓ  
VÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, ARY TORIBIO e JOSÉ  
EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10850/001.424/87-41

RECURSO Nº: 92.504

ACÓRDÃO Nº: 101-78.176

RECORRENTE: INSTITUTO MUSICAL CARLOS GOMES S/C

R E L A T Ó R I O

O INSTITUTO MUSICAL CARLOS GOMES S/C, jurisdicionado à D.R.F. em São José do Rio Preto-SP, recorre a este Conselho inconformado com a decisão de primeiro grau.

2. Segundo o Auto de Infração de fls. 193, lavrado em 30.11.87, e o Termo de Verificação nº 04, sua parte integrante, a entidade, na forma do art. 7º de seus estatutos sociais, teria como fontes financeiras a contribuição mensal dos sócios mantenedores, subvenções ocasionais, legados e contribuições, inclusive dos alunos, bem como os resultados dos serviços prestados.

Porém, a contabilidade demonstra, e a declaração fornecida pela Diretora Eneida Andrade Dias confirma, que a entidade é mantida, exclusivamente, pelas mensalidades de seus alunos, em troca dos serviços prestados, assumindo, assim, características de estabelecimento privado que mercantiliza o ensino, em oposição às de uma instituição de educação.

Os comprovantes da receita (exercícios de 1983/1987), constituídos pelos recibos do pagamento das mensalidades pelos alunos, na sua maior parte não identificam os beneficiários dos serviços. Isso impossibilita a verificação da exatidão da receita, bem como dos lançamentos no Diário.

As retiradas "pro labore" dos dirigentes (exercícios de

27

1983 a 1987) não foram comprovadas por meio de documentação hábil elaborada mensalmente, discriminando a remuneração efetivamente auferida, comprometendo a verificação da exatidão dos Informes de Rendimentos Anuais apresentados.

Pela falta de previsão estatutária ou contratual para as retiradas "pro labore" das dirigentes; estas correspondem a distribuição de parcela do patrimônio ou da renda da instituição.

Até 31.12.86 o Instituto não aplicou seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais, conforme se verifica no saldo da conta "Receitas a Aplicar". (Demonstrativo em anexo).

Concluiu a fiscalização que o Instituto não cumpria os requisitos do art. 126 do RIR/80, não fazendo jus à isenção do IRPJ.

Com base nas declarações de isenção do IRPJ apresentadas e a verificação das despesas de aluguel, retiradas "pro labore", telefones e telegramas, ordenados referentes aos exercícios de 1983/1987; contribuições diversas, conservação e reparos — imobilizado, referentes ao exercício de 1985; consertos e reparos e outras despesas referentes ao exercício de 1986, foi calculado o lucro tributável como segue:

| <u>EX/AB</u> | <u>RECEITAS</u> | <u>DESPESAS</u> | <u>LUCRO REAL</u> |
|--------------|-----------------|-----------------|-------------------|
| 83/82 (Cr\$) | 3.776.000       | 3.523.947       | 252.053           |
| 84/83 (Cr\$) | 8.218.699       | 5.906.431       | 2.312.268         |
| 85/84 (Cr\$) | 22.804.992      | 17.665.301      | 5.139.691         |
| 86/85 (Cr\$) | 79.108.590      | 52.493.478      | 26.615.112        |
| 87/86 (Cz\$) | 147.859,00      | 81.804,00       | 66.055,00         |

As declarações dos exercícios de 1986 e 1987 foram apresentadas fora do prazo legal e após o início da ação fiscal.

3. Dentro do prazo o Instituto apresentou a impugnação de fls. 200/202.

Diz que é verdade que é mantido com mensalidades. Quando o art. 7º dos estatutos menciona contribuições mensais dos sócios, as mensalidades são as contribuições dos sócios que pagam para seus filhos alunos. Quem não é sócio fundador é associado do Instituto propondo-se a contribuir pelos serviços prestados aos seus filhos, o que não caracteriza "mercantilização do ensino". Que os recibos são personalizados e numerados, contêm as parcelas das contribuições e valores e são cobrados por via bancária. Por "simplicidade e não por má-fé", raramente se coloca o nome do sócio, embora todos os alunos estejam inscritos no Livro de Matrícula-modelo oficial.

Quanto às "retiradas pro labore de Maria Stela Guimarães Rodrigues e Eneida Andrade Dias, aduz que não se trata de retiradas "pro labore", mas, sim, de pagamentos pelas horas-atividade prestadas pelas Diretoras como professoras de música e arte. O mandato da Diretoria vem sendo cumprido gratuitamente, e não se confunde com os pagamentos de horas-aula. Se houvesse distribuição de patrimônio ou de rendas haveria de ser em proveito de todos os sócios e não apenas para as duas Diretoras.

Que são tão irrisórios os saldos da conta "Receitas a Aplicar", que somente servem para suprir pequenas necessidades.

4. Contradita fiscal a fls. 213/215 pela manutenção do lançamento.

5. Decisão de primeiro grau a fls. 216/219 cujas razões de decidir e conclusões se transcrevem:

"CONSIDERANDO que, segundo o artigo 126 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450/80, não estão sujeitas ao imposto as instituições de educação e as de assistência social desde que não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou de participação no resultado; apliquem seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais; e mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de forma-

7.

lidades capazes de assegurar sua exatidão;

CONSIDERANDO que os estatutos da entidade prescrevem exercício gratuito para os membros de Diretoria (fls. 7);

CONSIDERANDO que houve retiradas "pro-labore" pelas sócias mantenedoras Maria Stela Guimarães Rodrigues e Eneida Andrade Dias (fls. 85 e 190):

CONSIDERANDO que não restou comprovada a contraprestação de serviços ou execução de trabalhos pelas sócias citadas;

CONSIDERANDO que fica então configurada a distribuição de rendas a título de participação no resultado;

CONSIDERANDO, conforme documentos apresentados pelo autuado (fls. 11/30 e 147/152), que a escrituração, valendo-se de partidas mensais não apoiadas em livros auxiliares, não discrimina as receitas, e que os comprovantes não identificam os pagantes, contrariando, portanto, o disposto no item III, do artigo 126, combinado com § 1º do artigo 160, ambos do RIR/80, aprovado pelo Decreto 85.450/80;

CONSIDERANDO que a escrituração de suas receitas e despesas só foi atualizada após o início da ação fiscal;

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta,

DECIDO tomar conhecimento da impugnação, por tempestiva, para, no mérito INDEFERIR-LA."

6. Ciente em 30.03.88 o Instituto interpôs o recurso voluntário de fls. 223/236, protocolizado em 29.04.88.

Preliminarmente requer o cancelamento do débito referente ao exercício de 1983, ano-base de 1982, pelo fato de seu valor original ser de apenas Cz\$ 113,43.

No mérito, sustenta que a Constituição Federal lhe confere o privilégio da imunidade, como instituição da educação que é, preenchendo os requisitos estabelecidos na legislação complementar (CTN,

art. 14). Discorre, com invocação de opiniões doutrinárias, e aportes jurisprudenciais, sobre o sentido comum e não o técnico utilizado nos textos constitucionais. Em particular, quando trata de "instituições de educação". Cita, também, a O.N.I. CST/SLTN nº 42/76, onde se admitiu que o pagamento da remuneração de administradores ou dirigentes de instituições de educação, quando beneficiárias de isenção do imposto de renda, deverá obedecer aos limites e demais regras estabelecidas no art. 179 do RIR/75, à exceção da norma constante se seu parágrafo 2º.

Reitera que as remunerações pagas às dirigentes foram contabilizadas nominalmente, mês a mês, corresponderam a aulas ministradas, embora impropriamente denominadas de "retiradas pro labore". Que o saldo da conta "Receitas a Aplicar", formadora do patrimônio líquido, demonstra que o recorrente mantém disponibilidade para revertê-la, quando se fizer necessário.

É o relatório.

7.

mu

11

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL  
Acórdão nº 101-78.176

PROCESSO Nº 10850-001.424/87-41

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

O recurso é tempestivo.

O Auto de Infração indicou como inobservados, pela recorrente, os requisitos do art. 126 do RIR/80. Com esse enquadramento classificou a contribuinte como instituição de educação amparada pela imunidade tributária prevista no art. 19, III, "c", da Constituição Federal de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969.

Do mesmo modo a contribuinte, nomeadamente no seu recurso, ressalta que o seu caso é o da imunidade oriunda do mesmo preceito constitucional, reproduzida no art. 14 do Código Tributário Nacional (C.T.N.).

É esse artigo 14 do CTN a principal matriz legal do art. 126 do RIR/80, onde o gozo da imunidade tributária das instituições de educação está subordinada à observância dos seguintes requisitos:

I - não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou de participação no resultado;

II - apliquem seus recursos, integralmente, no País, na manutenção de seus objetivos institucionais;

III - mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão."

Afirmou o autuante que a entidade remunerava com "pro labore" as dirigentes e que essas retiradas "... se traduzem em distribuição de parcela do patrimônio ou das rendas da instituição, contrariando o inciso I do art. 126 do RIR/80." (Fls. 191, verso).

Procede a conclusão. Todavia, o mesmo Termo nº 04 a fls. 191, item 3, assevera que "As retiradas "pro labore" das diri-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10850-001.424/87-41  
Acórdão nº 101-78.176

gentes (duas) não foram comprovadas através de documentação hábil, preenchida mensalmente, discriminando a remuneração efetivamente auferida."

Ora, tanto por esse trecho transcrito, como pelo que mais se segue na referida peça, parece que o autuante quis significar que, possivelmente, o "pro labore" teria sido até maior.

No entanto, resulta evidente que, se não foi possível ao Fisco determinar, com certeza, o "quantum" das retiradas, em vista da precariedade dos assentamentos registrários do Instituto, essas falhas documentais haveriam de ser igualmente precárias e insuficientes para provar a veracidade do alegado "pro labore".

É fato que depõe em desfavor do Instituto a indicação de remuneração "pro labore" pago às duas diretoras, na declaração de isenção. Do mesmo modo, a inclusão nas declarações de rendimentos das duas diretoras, como pessoas físicas, acompanhadas dos Comprovantes de Rendimentos Pagos ou Creditados fornecidos pelo Instituto.

Na mesma linha, as declarações do Instituto de fls. 85 e 190, prestadas para atender solicitação da fiscalização, aludem ao "pro labore".

Em contraste, logo na sua impugnação o autuado alegou que, na verdade, houvera pagamento por serviços prestados na qualidade de professoras (aulas ministradas), que as duas dirigentes possuem, e não de retiradas "pro labore" propriamente ditas.

Na informação fiscal de fls. 213/215 o autuante volta a afirmar que as retiradas "não foram comprovadas através de documentação hábil..."

Nesse contesto, embora os indícios não pareçam favorecer a contribuinte, restam insuficientes os dados disponíveis para que este relator forme a segura convicção de que houve efetivo paga-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL  
Acórdão nº 101-78.176

PROCESSO Nº 10850-001.424/87-41

mento de "pro labore".

Não se pode ignorar a forte impressão, deixada pela leitura dos autos, de que nos arraiais do Instituto não há muita firmeza quanto à distinção entre remuneração "pro labore" e remuneração por serviços de professor. Talvez se tenha chamado de "pro labore" a remuneração das dirigentes só porque são dirigentes, ainda que relativas ao pagamento de aulas. Já se viram coisas mais estranhas em processos chegados a este Conselho.

Ademais, atrasos e imperfeições na escrituração, mais atrasos injustificados na apresentação das declarações dos exercícios de 1986 e 1987, sugerem que a assessoria que o Instituto recebe nesse plano toca no compasso equivocado.

Outro aspecto sublinhado pelo Fisco é o da não utilização, integralmente, de seus recursos no País, na manutenção de seus objetivos institucionais.

Procederia a assertiva se viesse acompanhada de provas de aplicação de tais recursos fora do País ou em algo estranho aos objetivos institucionais.

Contudo, a fiscalização apontou, apenas, a existência de saldo em conta denominada "Receitas a Aplicar".

Como não há prazo legal para tais aplicações, o que está por aplicar não pode ter sido aplicado contrariamente ao disposto no inciso II do art. 126 do RIR/80.

Finalmente, outro aspecto enfatizado pelo Fisco é aquele referente a falhas documentais e escriturais (recibos etc. etc.).

Como, entretanto, a tributação foi efetuada com base no lucro real, uma de duas:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10850-001.424/87-41

Acórdão nº 101-78.176

a) ou a escrituração era suficientemente válida para se adotar essa modalidade de tributação e, então, não há ofensa ao inciso III do art. 126 do RIR/80; ou:

b) a escrituração era imprestável, impondo-se a tributação pela modalidade do lucro arbitrado, caracterizada a desobediência ao disposto no referido inciso III.

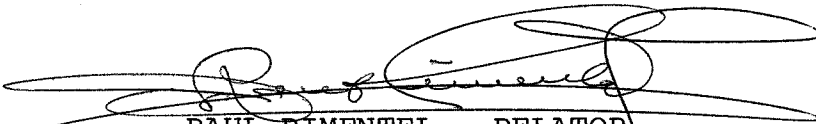
O que se não pode, "data venia", é apontar defeitos à escrituração e, depois, aceitá-la para servir de ponto de partida para a tributação pelo lucro real e, pior ainda, entender-se desacatado o preceituado no tal inciso III.

A multa pelo atraso na entrega das declarações de rendimentos dos exercícios de 1986 e 1987 não pode subsistir, em face da inexistência de tributo a cobrar.

Ante o exposto e o que mais nos autos se contém, cum pre dar provimento ao recurso, para:

I - declarar cancelado o débito tributário relativo ao exercício de 1983, ano-base de 1982, nos termos do art. 29, II, do Decreto-lei nº 2.303/86;

II - excluir a cobrança dos débitos tributários relativos aos exercícios de 1984, 1985, 1986 e 1987;



RAUL PIMENTEL - RELATOR.

