



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10875.002.877/95-80
Recurso n.º : 119.443
Matéria: : I. R. P. J. e OUTROS – Exercícios de 1990 a 1993
Recorrente : D. R. J. – EM CAMPINAS S. P.
Interessada : ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE EDUCAÇÃO E CULTURA
Sessão de : 10 de novembro de 1999
Acórdão n.º : 101-92.889

IRPJ – RECURSO DE OFÍCIO. - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO –
IMUNIDADE. – SUSPENSÃO. – A suspensão da imunidade prevista no
artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, só é cabível na hipótese de
serem desatendidos, comprovadamente, os requisitos fixados pela
legislação de regência. Nega-se provimento ao recurso necessário
quando analisadas, com proficiência, as provas trazidas para os autos e,
de resto, corretamente interpretadas as regras jurídicas aplicáveis à
espécie.

Recurso conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela
D. R. J. EM CAMPINAS - SP.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos
termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente Julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM:

12 JUN 2000

Processo n.º :10875.002.877/95-80
Acórdão n.º :101-92.889

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'C' with a long, sweeping tail that extends downwards and to the left.

RELATÓRIO

O titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP com fundamento no artigo 34 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993, recorre a este Conselho por haver exonerado o sujeito passivo de crédito tributário conforme decisão de fls. 695/714, assim ementada:

“Imposto Sobre A Renda – Pessoa Jurídica


**Período: anos-base 1989 a 1991
ano-calendário 1992**

IRPJ. Imunidade. Suspensão. Instituto de Educação.

Se a ação fiscal não logra demonstrar, indubitavelmente, o descumprimento de qualquer dos requisitos do artigo 147 do RIR/94, deve ser preservada a imunidade tributária, mormente se o fisco alega escrituração deficiente por falta de documentos comprobatórios da efetividade das operações realizadas e ainda assim, constitui o crédito tributário com base nos livros e demonstrativos elaborados pela entidade.

EXIGÊNCIA FISCAL CANCELADA”

É o relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O recurso preenche as condições para sua admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

O “TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES” de fls. 134/138, nos dá conta de que a Fiscalização apurou:

- i) falta de comprovação da real destinação dos recursos indicados nos estornos de receitas derivadas de mensalidades;
- ii) não comprovação de gastos com publicidade e propaganda, despesas de viagens e com vestibular.

Diante dos fatos apurados, restou constituído crédito tributário por omissão no registro de receitas, glosa de gastos apropriados como despesas, por incomprovados, e arbitramento do lucro para os meses do ano-calendário de 1992, do que resultaram os Autos de Infração de fls. 166/169 – IRPJ, 172/173 – FINSOCIAL, 176/177 – COFINS, 185/187 – IRRF e 195/198 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

A tutela outorgada pela Constituição Federal para as instituições de educação só é eficaz ou lhe confere os benefícios da imunidade, quando e enquanto satisfeitos todos os requisitos elencados pela legislação ordinária. A partir do momento em que a instituição deixa de atender a qualquer uma das condições legalmente impostas, cessa, de plano, a eficácia da outorga constitucional. Enquanto perdurar tal situação, a instituição que anteriormente estava imune, passa a figurar no rol dos contribuintes do imposto, ficando os resultados eventualmente alcançados sujeitos à incidência exação fiscal.

A questão de fundo, que se coloca, diz respeito ao cumprimento ou não dos requisitos previstos na legislação de regência.

Foi o que fez a autoridade julgadora monocrática em sua análise, com proficiência e acuidade, de todos os aspectos jurídicos que a questão encerra, razão pela qual pedimos vênias para aqui reproduzir parte dos bem lançados fundamentos de decidir:



“Assim, feita essa abordagem sobre as condições contidas no artigo 14 do CTN para o justo usufruto do favor fiscal, pode-se empreender um exame mais minucioso do caso proposto.

Já se comentou que o artigo 14 do CTN, relaciona as condições necessárias para o gozo do favor fiscal. Considerando-se que a suspensão da imunidade constitui medida extrema de drásticos efeitos, razoável supor sejam imprescindíveis, portanto, sólidos fundamentos para a sua adoção. Indispensável que as provas tragam inequívocas evidências de que a instituição tenha sido usada como instrumento para o alcance de fins alheios aos seus objetivos institucionais.

Necessário, portanto, que da apreciação dos autos resulte a plena convicção de que tenham situações que afrontem as regras que condicionam o usufruto da imunidade e que situem claramente a entidade descumpridora como contribuinte comum, sujeita às regras normais de tributação.

Isto posto, cabe questionar se penalidade tão dura pode-se estribar **tão somente** na ausência de documentação hábil capaz de comprovar a efetividade de despesas e de estornos de receitas.

Questão de cunho semelhante se configura os casos em que as autoridades fiscais são levadas a desconsiderar a escrituração contábil da pessoa jurídica e a proceder à tributação com base no arbitramento dos lucros da empresa com base em outros elementos econômicos como, por exemplo, a receita bruta. Nestas situações, a atitude do fisco deve primar pela sensatez em que pese toda a carga de subjetividade que este termo naturalmente pressupõe. Pode-se levantar que tal entendimento vai de encontro ao caráter vinculado da administração tributária, mas deve-se convir que não há como negar, por menor que seja, algum grau de discricionariedade aos agentes públicos quando se deparam com situações de desconsideração da escrituração contábil da fiscalizada.

Quando os agentes do fisco, examinando os livros determinada pessoa jurídica contribuinte do Imposto de renda calculado com base no lucro real, contactam a escrituração de despesas desacompanhadas de comprovação, estas são tratadas como despesas indedutíveis e são tributadas mediante a adição ao lucro real das importâncias não comprovadas. Este procedimento, inferido a *contrário sensu* partindo-se do artigo 223, § 1º, do RIR/94 é chancelado por copiosa jurisprudência administrativa, da qual extraiu o seguinte acórdão:

“COMPROVAÇÃO DE DESPESA – São indedutíveis as despesas não comprovadas mediante documentação hábil e idônea, assim definida em preceitos legais” (Ac. 103-11.708, de 04/11/91).

Se, por outro lado os lançamentos contábeis sem comprovação passam de exceção à regra, torna-se manifesta a inconsistência dos registros contábeis da pessoa jurídica e as autoridades tributárias não têm como se furtar a proceder à tributação com base no arbitramento dos lucros da empresa.

O problema adquire contornos mais imprecisos à medida em que a situação da contabilidade da pessoa jurídica se afasta destes extremos e se posiciona de maneira a incutir a dúvida no aplicador da lei.

Vale ressaltar a parcimônia que deve pairar sempre que se faça a opção pelo arbitramento. O ordenamento preconiza que se utilize deste instrumento somente em

casos extremos quando se torne impossível a recomposição do lucro real do sujeito passivo. (...).

.....
Não obstante o caráter específico das situações nas quais se aplicam o arbitramento dos lucros e a suspensão da imunidade, não há como negar que esta última assume feição mais gravosa. Se nos casos de ausência ou inconsistência da escrituração o arbitramento pode levar a um valor tributável maior que o que seria apurado pela sistemática do lucro real, a suspensão da imunidade significa a cobrança de todos os impostos relativos ao período para o qual houve a suspensão do benefício, isto para entidade que até então se considerava protegida da incidência dos gravames.

Os autos demonstram que no decorrer da fiscalização a entidade foi sucessivamente intimada a apresentar comprovação dos seguintes itens de sua escrituração:

- Passivo Exigível a Longo Prazo (1989 a 1991)
- Despesas Financeiras (1989 a 1992)
- Folha de Pagamentos (Jul/90, Set/91 e Dez/92)
- Estorno de receitas (conta Mensalidades)
- Construções em andamento (1989 a 1992)
- Compra de bens imóveis (1989 a 1992)
- Serviços prestados à empresa Reagro
- Extratos bancários relativos a:
 - contas-correntes (Out/89, Jan/90, Dez/91 e Jul/92)
 - aplicações financeiras (1989 a 1992)
- Despesas
 - Material de laboratório
 - Publicidade e Propaganda
 - Viagens
 - Serviços c/Terceiros
 - Despesas c/Vestibular

.....
Os motivos razoáveis e a fatura de documentos da impugnação, levaram esta DRJ a enviar o processo em diligência, solicitando à autoridade atuante que verificasse a pertinência e eficácia dos comprovantes apresentados.

Em 28/11/96, o auditor responsável pela diligência formalmente intimou a instituição a que apresentasse a documentação alegada na impugnação (fls. 673). Como não tivesse obtido qualquer resposta até o dia 12/03/97, visitou a empresa Soft Sell Comunicação, Publicidade E Propaganda Ltda. (fls. 474) a fim de verificar a exatidão dos documentos que comprovariam a existência das despesas com propaganda e constatou a exatidão dos documentos apresentados (fls. 676).

O atuante também aceitou a comprovação das despesas realizadas com vestibulares, assim como o estorno de receitas oriundo de reconhecido erro bancário. Quanto à parcela dos estornos de receita cuja alegação seria a de terem sido originado por lançamentos para melhor classificação contábil, o atuante nada comentou, porém, em seu relatório final inclui esta parcela entre aquelas não comprovadas.

Tendo em vista restarem itens desacompanhados da devida comprovação, o fiscal atuante, embora não tenha feito os cálculos da exigência necessários em razão das comprovações parciais, entendeu que a diligência em nada alterou o fundamento da suspensão da imunidade tributária e da atuação.

No entanto, embora ainda restem operações cuja efetividade não tenham sido comprovada, o resultado da diligência pende fortemente em favor da instituição, seja porque o auditor-fiscal reconheceu a regularidade dos avisos de débito emitidos pelo Banco Geral do Comércio, que comprovariam parte dos estornos de receita atuados, seja pelo resultado da visita fiscal levada a efeito na empresa Soft Sell Comunicação, Publicidade E Propaganda Ltda., que concluiu pela legitimidade dos documentos apresentados pela impugnante, emitidos por aquela, que seriam hábeis para legitimar parcela dos gastos efetuados sob a rubrica Despesas com Propaganda e a totalidade das Despesas com Vestibular.

Em que pese a atuada não haver apresentado qualquer comprovação da efetividade das despesas realizadas com Viagens, compulsando os autos pode-se verificar que constam das fls. 362/380, fotocópias das seções do Livro Razão relativas a esta rubrica, constando o valor de cada lançamento, bem como o número do cheque com o qual o pagamento foi efetuado e, em não raras ocasiões, o nome da companhia aérea ou da agência turística mediadora e o número da nota fiscal emitida pelos hotéis utilizados por seus funcionários. Os agentes do Fisco, porém, não aprofundaram as investigações afim de apurar se estes cheques foram efetivamente recebidos pelas prestadoras de serviço.

Firma-se a convicção de que a impugnante reuniu os elementos circunstanciais e de fato que ilidem a presunção contra ela instaurada uma vez que o Fisco não envidou maior esforço no sentido de comprovar a falsidade das informações da atuada, embora os lançamentos tragam amíúde os beneficiários dos respectivos pagamentos e a operação que lhes deu causa.

Ainda que alguns dos lançamentos remanesçam sem comprovação e que isso possa revelar indício de desvio de recursos para atividades estranhas aos fins da entidade, carecem os autos de provas cabais de que esta situação tenha realmente ocorrido. Os fatos que justificaram a proposição e a posterior suspensão do benefício fiscal, portanto, ressentem-se de certeza, não há qualquer prova conclusiva e irrefutável da inobservância do inciso III do artigo 126 do RIR/80.

.....
Deve-se mencionar ainda que, exceção feita ao ano-calendário 1992, em relação ao qual a tributação se deu com base no lucro arbitrado, a constituição do crédito tributário teve como ponto de partida os demonstrativos elaborados pela própria instituição. Desta constatação, aliada ao fundamento que embasou a suspensão do benefício, ou seja, o de que a entidade não mantinha a escrituração em perfeita ordem, surgem duas possíveis conclusões: a escrituração realmente não merecia fé e, neste caso, a base de cálculo para todos os períodos da atuação teria de ser o lucro arbitrado, ou, pelo contrário, a tributação pelo lucro real é adequada porque a escrituração da instituição era válida."

Como consignado pela autoridade julgadora monocrática, a imunidade prevista no artigo 147 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 1.041, de 1994, está condicionada ao cumprimento, cumulativamente, dos requisitos ali elencados. A suspensão do gozo da imunidade, portanto, só pode ocorrer quando demonstrado, de forma inquestionável, a violação ou o descumprimento de qualquer deles.

Processo n.º :10875.002.877/95-80
Acórdão n.º :101-92.889

A autoridade lançadora, em informação prestada após a realização da diligência, ratificando o que já havia registrado na peça básica, consigna (fls. 475/680) que a suspensão da imunidade ocorreu “*em razão da falta de apresentação dos documentos que viessem a comprovar a efetiva ocorrência das operações escrituradas*”, o que por si só não é suficiente para dar sustentação ou conferir eficácia ao Ato Administrativo de Lançamento que se seguiu.

Em face de todo o exposto, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso, cancelando-se, em consequência, o crédito exigido.

Brasília – DF, em 10 de novembro de 1999.



Sebastião Rodrigues Cabral, Relator.

Processo n.º :10875.002.877/95-80
Acórdão n.º :101-92.889

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 12 JUN 2000


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 13 JUN 2000


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL