



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-2
Processo nº. :10880.025107/95-08
Recurso nº. :116.360
Matéria :IRPJ e OUTROS - Exs: 1991 e 1992
Recorrente :ORGANIZAÇÃO SANTAMARENSE DE EDUCAÇÃO E
CULTURA
Recorrida :DRJ em SÃO PAULO-SP
Sessão de :13 de OUTUBRO DE 1998
Acórdão nº. :107-05.340

IRPJ - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E CULTURA –
IRREGULARIDADES FORMAIS NA CONTABILIDADE –
AFASTAMENTO DA IMUNIDADE – IMPROCEDÊNCIA
DO LANÇAMENTO – Instituição de assistência social,
que se enquadre no texto constitucional e regulamentar,
tem os seus resultados protegidos pela imunidade
tributária. irregularidades detectadas na escrita de
entidades imunes, a teor da jurisprudência deste
Colegiado, não constitui razão bastante para o
afastamento de sua imunidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por ORGANIZAÇÃO SANTAMARENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA.

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

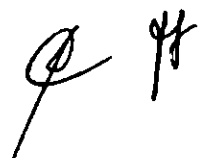

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JUN 1999

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINZI, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'P' followed by a vertical line and a small flourish.

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

Recurso nº. : 116.360
Recorrente : ORGANIZAÇÃO SANTAMARENSE DE EDUCAÇÃO E
CULTURA

RELATÓRIO

ORGANIZAÇÃO SANTAMARENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 808/846, da decisão prolatada às fls. 774/801, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou parcialmente procedente os seguintes autos de infração: IRPJ, fls. 433; IRFonte, fls. 445; Contribuição Social, fls. 455; Finsocial, fls. 487 e Cofins, fls. 494.

O lançamento refere-se aos exercícios de 1991 e 1992, tendo sido originado pela constatação das seguintes irregularidades:

- omissão de receita operacional, caracterizada pela falta de contabilização de receitas decorrentes de subvenções sociais do Governo Federal, consoante item 1.1 a 1.12 do Termo de Verificação;
- omissão de receita, caracterizada pelo estorno da receita de aplicação financeira, em 31-12-91, no valor de Cr\$ 36.600.000,00, conforme item 2.14 do Termo de Verificação;
- dedução no balanço apurado em 31-12-91, como despesa operacional, na rubrica Materiais de Manutenção Geral, conta 5.1.1.2.03.02.006, a importância de Cr\$ 16.740.000,00, sem

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

comprovação, de acordo com o item 2.17 do Termo de Verificação;

- dedução como despesa operacional, no balanço encerrado em 31-12-91, na rubrica Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos, conta n. 5.1.1.2.07.03.002, o valor de Cr\$ 20.000.000,00, sem comprovação da referida despesa, conforme item 2.17 do Termo de Verificação;

- dedução como despesa operacional, no balanço encerrado em 31-12-91, na rubrica Assistência Médica Hospitalar, conta 5.1.1.1.01.02.001, o valor de Cr\$ 24.400.000,00, sem comprovação, consoante item 2.15 do Termo de Verificação;

- dedução em 31-12-91, como despesa operacional, na rubrica Salários Administrativos, conta 5.1.1.1.01.01.001, sem comprovação, a importância de Cr\$ 20.299.999,00, consoante item 2.16 do Termo de Verificação;

- dedução como despesa operacional, no balanço mensal relativo ao mês de julho de 92, sem comprovação da efetividade da despesa, na rubrica Correção Monetária s/Emp. Capital de Giro, conta 5.1.1.2.8.02.0001, a importância de Cr\$ 872.937.360,00, conforme itens 3.11 a 3.13 do Termo de Verificação;

- dedução como despesa operacional, no balanço mensal do mês 12/92, sem comprovação, a importância de Cr\$ 154.363.854,56, na rubrica Outros Serviços, conta 5.1.1.1.2.01.0099, consoante item 3.11. do Termo de Verificação;



Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

- dedução como despesa operacional, no balanço mensal do mês 12/92, a importância de Cr\$ 61.980.000,00, na rubrica Materiais de Manutenção Geral, conta 5.1.1.2.3.02.0006, sem comprovação da aludida despesa, conforme item 3.11 do Termo de Verificação;

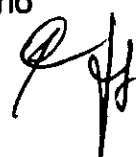
- dedução como despesa operacional, no balanço mensal referente ao mês de dezembro de 92, sem comprovação, na rubrica Manutenção e Conservação de Imóveis, conta 5.1.1.2.7.03.0004, a importância de Cr\$ 290.500.000,00, conforme item 3.11 do Termo de Verificação;

- dedução indevida no lucro operacional do ano em questão, no valor de Cr\$ 27.537.508,33, posto que a despesa é desnecessária à atividade da entidade, consoante explicitado no item 1.13 a 1.15 do Termo de Verificação;

- glosa da despesa operacional, no valor de Cr\$ 11.617.985,35, posto que não tem relação com a atividade da entidade, sendo, pois, desnecessária a referida despesa, conforme item 2.18 do Termo de Verificação;

- adição ao lucro líquido do exercício na determinação do lucro real, da reserva de reavaliação de bens do Ativo Permanente, face a inobservância dos requisitos legais, conforme explicitado no item 2.19 a 2.23 do Termo de Verificação;

- lucros não declarados - em razão da suspensão da imunidade tributária da entidade, motivada pela omissão de receitas, o lucro apurado no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1.990, no



Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

montante de Cr\$ 115.374.216,94, é passível de tributação, conforme item 1.16 do Termo de Verificação;

- idem, idem, no que se refere aos lucros apurados em 31.12.91 e 28.02.92.

Inconformada com a autuação, a contribuinte protocolizou tempestiva impugnação (fls. 495/773), onde apresenta, em síntese, a seguinte argumentação:

1 - que, no Termo de Verificação Fiscal, constam interpretações sobre ocorrências que não correspondem à exata configuração dos fatos concretos;

2 - tratou-se, no caso, de pagamento de valores a terceiros, como condição para obtenção de subvenções sociais. as quantias ditas omitidas pelo Fisco, não afetaram - positiva ou negativamente - o patrimônio da entidade. Sua não contabilização, portanto, não gerou qualquer efeito econômico, já que parte do valor recebido deveria ser devolvido, correspondendo, assim - sob o aspecto dos efeitos estritamente econômico-financeiros - a um verdadeiro custo das subvenções;

3 - não tem nenhum cabimento supor que a impugnante não tenha aplicado os recursos recebidos para consecução dos seus fins institucionais. Os fatos desautorizam conclusão nesse sentido. Tudo quanto gasta a OSEC constitui gasto ou despesa operacional: visa sempre à realização dos seus fins sociais, de natureza educacional e assistencial, inclusive filantrópico. As despesas que teve que realizar, com pagamentos de terceiros, como condição inafastável para obtenção de subvenções, incluem-se, inegavelmente, nessa categoria;

4 - que é verdadeiro o fato de que são imunes as rendas da impugnante (art. 150, VI, "c" da C.F. de 1988), que preenche, integralmente, os requisitos da lei para gozo da imunidade tributária (art. 14 do CTN), inexistindo,

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

assim, causa para a suspensão declarada pelo Fisco, o que, por sua vez, deixa vazia de fundamento a exigência de Imposto sobre a Renda sobre lucros não declarados;

5 - é especialmente errônea, equivocada, descabida a conclusão do Fisco, sobre a qualificação das despesas efetivamente incorridas pela impugnante, em cumprimento de ordem judicial decorrente da sentença exarada no processo nº 400/85, 15ª Vara da Comarca desta Capital. Nesse processo judicial, foram reunidas 3 ações, em razão da conexão para julgamento conjunto, onde, nas duas primeiras, foi a OSEC vencedora, totalmente e, na terceira, foi vencedora na parte principal e, vencida, apenas na parte em que pediu arcasse o réu com os honorários da sucumbência e as custas do processo. Teve, assim, que incorrer nas despesas judicialmente ordenadas, como decorrência da r. sentença;

6 - igualmente improcedente - mesmo que se admitisse não ser a impugnante imune, o que figura apenas ad argumentandum - é a exigência de imposto sobre o valor da reavaliação levado à conta de reserva. De fato, em junho de 1991, a impugnante reavaliou seus bens imóveis, constituindo reserva de reavaliação, no Patrimônio Líquido, no valor de Cr\$ 3.717.387.757,10. A lei instituidora do Imposto sobre a Renda prescreve que esse imposto não será exigido, quando o valor da reavaliação constituir reserva, e desde que não se a utilize para aumento de capital, nem para absorção de prejuízos (muito menos para distribuição de dividendos). Ocorrendo tal utilização, fica o contribuinte obrigado a computar, para fins do Imposto, o valor efetivamente utilizado;

7 - verifica-se que, no caso, a reavaliação efetuada, em nada afeta o lucro da impugnante, a influência dela nesse lucro foi nenhuma, zero. Nenhum lucro fez surgir, nenhuma renda gerou. Em síntese, não ocorreu o fato que a lei descreve como capaz de provocar a incidência do imposto. Nem se diga que o fato de a reavaliação efetuar-se com base no laudo de um só perito autorizaria a tributação pretendida. No caso, esse só fato é insuficiente para determinar tal efeito, por estar

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

comprovado que, aqui, poderá ter havido apenas defeito formal, o que, por si só, não é bastante para determinar exigência de imposto;

8 - que, mesmo que tivesse procedência o auto de infração, não poderia ser tomada toda a receita omitida como se fora equivalente a lucro. O lucro é sempre um percentual sobre a receita, jamais podendo confundir-se com ela própria. Se, mesmo na hipótese em que se desconsidera todo e qualquer elemento da escrituração do fiscalizado e se adota o arbitramento - que não é o caso do presente auto de infração - não cabe tomar a totalidade da receita como base de cálculo do I.R., nada apóia ou justifica a consideração, in casu, da pretensa receita omitida, como base de cálculo para o imposto exigido. O artigo 400 do RIR/80, determina que, no caso de verificada a omissão de receita, será considerado lucro líquido o valor correspondente a 50% dos valores omitidos;

9 - que a exigência em causa é ainda improcedente quanto às multas aplicadas, que, no caso, são previstas por lei posterior aos supostos fatos geradores, em frontal colidência com os princípios constitucionais da estrita legalidade e da anterioridade da lei tributária e da irretroatividade das normas;

10 - que a exigência fiscal é ainda insubsistente por ter utilizado, para cálculo do seu montante atualizado, a Taxa Referencial, o que é vedado pelo direito, como já assentou o Poder Judiciário;

11 - que a impugnante é conhecida e tradicional instituição de educação e de assistência social, de cunho filantrópico. É mantenedora das Faculdades de Medicina, de Odontologia, de Comunicação Social e de Turismo, de Filosofia, Ciências e Letras e de Educação Física, e conta com cerca de 4.000 alunos. Mantém cinco serviços fundamentais de um sistema de saúde.



Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

A autoridade julgadora de primeira instância, ao apreciar o litígio através da decisão de fls. 774/801, decidiu pela manutenção parcial do feito, cujo ementário tem a seguinte redação:

"SUBVENÇÕES DO GOVERNO FEDERAL. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. Caracteriza distribuição de patrimônio, a não comprovação da aplicação da totalidade dos recursos oriundos de subvenções dos recursos oriundos de subvenções do Governo Federal na manutenção dos objetivos institucionais, com a conseqüente suspensão de imunidade tributária.

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - CONTRIBUINTE DO IMPOSTO DE RENDA COM BASE NO LUCRO REAL. Tributam-se os resultados dos Exercícios 1991, 1992 e do Ano-calendário de 1992, pelo LUCRO REAL, com base na escrituração da interessada, que atende aos requisitos determinados por disposição legal.

FALTA DE COMPROVAÇÃO - GLOSA DE DESPESAS E ESTORNO DE RECEITA FINANCEIRA. A escrituração faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. Exigência mantida.

DESPESAS - INDEDUTIBILIDADE. Somente são dedutíveis os dispêndios de custos ou despesas, que guardam estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita. Os pagamentos referem-se a parcela recebida em 1984 por conta de contrato, rescindido por decisão judicial.

REAVALIAÇÃO DE BENS - REQUISITOS LEGAIS - A reavaliação de bens, com base em laudo subscrito por apenas um perito, não atende às exigências da legislação, devendo ser adicionada ao lucro líquido do exercício, para apuração do lucro real.

REFLEXOS - A procedência do lançamento efetuado, relativamente ao IRPJ, implica manutenção das exigências fiscais dele decorrentes. Exoneração parcial do FINSOCIAL e IRFON, e agravamento do PIS pela alteração de alíquotas e enquadramento legal.

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

TRD ACUMULADA - Mantida a incidência de juros de mora equivalentes à TRD, prevista em lei.

MULTAS - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e rege-se pela lei então vigente. mantidas multas com base nas Medidas Provisórias 297/91 e 298/91 e na Lei 8218/91.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Tendo tomado ciência da decisão em 26/05/97 (A.R. fls. 889-v), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 23/06/97, no qual reforça os argumentos apresentados na defesa inicial.



É o relatório.



Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A apreciação da matéria "*sub judice*" requer antes a abordagem (I) da imunidade que ostentam as instituições de educação e cultura, bem como, (II) das manifestações deste Conselho a propósito da questão.

A imunidade tributária, não obstante as variadas conceituações doutrinárias, não divergem os doutrinadores, decorre da Constituição que, por variadas razões, deixa fora do campo de tributação certos bens, ou pessoas.

A razão da imunidade, disserta com precisão Luciano Amaro:

"... é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes". (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 1997 – p. 145).

Misabel Abreu Machado Derzi, em magnífico parecer sobre a imunidade das entidades de previdência privada perante a Constituição de 1988, bem descreve a natureza da função exercida pelas instituições que gozam de imunidade constitucional, onde o seu patrimônio e a sua renda ficam inteiramente

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

comprometidos com os seus objetivos institucionais, que repudiam a exploração de finalidades lucrativas:

*"Portanto, o que importa para o gozo da imunidade da letra e, do inciso VI do art. 150, não é a personalidade jurídica de que é dotada uma **instituição** (partidos políticos, sindicatos, associações de educação e assistência social), **mas a natureza** da função por ela exercida, pesada e sopesada pelo Legislador Constituinte como de alta relevância pública e social.*

.....

O catálogo das imunidades não é apenas um catálogo de pessoas despidas de capacidade econômica. Se o fosse, seria francamente insuficiente, omissivo e discriminatório. Basta lembrar que o rol das pessoas imunes contempla grandes patrimônios e atividades dotadas de recursos grandiosos. Lembremos o orçamento da União, o da Seguridade Social e o dos Estados. Mesmo alguns partidos políticos e sindicatos dispõem de patrimônio e de receita invejáveis, muito mais do que aqueles possuídos por pequenas empresas comerciais, sujeitas ao pagamento de impostos.

O princípio de que se deve exigir tributo – especialmente imposto – de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, é um princípio geral que obriga todo legislador no âmbito federal, estadual e municipal (art. 145, § 1º). Não é uma imunidade.

*As imunidades escondem outros valores fundamentais, como alerta Aliomar Baleeiro (CF. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio de Janeiro, Forense), assim considerados pela Constituição, de modo que a renda, os serviços e o patrimônio dessas pessoas imunes **devem permanecer afetados à perseguição** desses valores políticos, os sindicatos, as instituições de educação e de assistência social tenha renda e patrimônio (ou*

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

devam tê-los), os quais não podem ser reduzidos por meio de impostos, estando inteiramente comprometidos com os relevantes objetivos sociais cumpridos por essas pessoas imunes. O que não pode haver é a finalidade lucrativa, vale dizer, atividade econômica voltada à apropriação individual de resultados, em que o espírito de solidariedade social é inexistente ou secundário". (Grifos do original) (Direito Tributário Atual, Pareceres, Forense, p. 85).

Nesse contexto, o afastamento da imunidade constitucional somente tem lugar quando a entidade, de forma clara e insofismável, desvia-se de suas finalidades, desvio esse, obviamente, levado a termo pelos seus próprios instituidores, porque é evidente que terceiros não podem, jamais, levar as entidades a terem sua imunidade cassada, sobretudo quando pratiquem atos estranhos àqueles pelos quais foram contratados.

Não sem razão este Conselho de Contribuintes, em mais de uma oportunidade, já deixou registrado que simples irregularidades formais verificadas na contabilidade de entidades imunes não constitui razão bastante para a cassação de sua imunidade, como abaixo se pode conferir:

"INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – Instituição de assistência social, que se enquadre no texto constitucional e regulamentar, tem os seus resultados protegidos por imunidade tributária e não parte deles. Mesmo parcelas que se escrituram sem precisão adequada à ciência contábil, desde que sejam aplicadas no desenvolvimento ou manutenção dos objetivos institucionais, não se sujeitam à incidência tributária, uma vez que a imunidade é integral e não parcial. A imunidade quando se perde, o que ocorre no caso de a entidade praticar atos mercantis, ou desviar receitas ou lucros dos seus objetivos institucionais, ou custear despesas que não sejam próprias da instituição, é para ter submetido à incidência tributária todo o resultado obtido e não somente

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

algumas parcelas (a exigência fiscal ,rejeitada pelo Acórdão, baseou-se em contabilização de valores do ativo como despesas e em despesas com notas de venda a consumidor e cupons de caixa) (Ac. 1º C.C., 101-75.941/85 – Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 45/87, p. 1124).

“Imposto sobre a Renda e Proventos Instituição de Assistência Social – Imunidade.

Instituição de assistência social que se enquadre no texto constitucional e regulamentar, tem os seus resultados protegidos pela imunidade tributária. Mesmo parcelas que se escrituram sem precisão adequada à ciência contábil, e desde que o resultado apurado seja totalmente reinvestido no desenvolvimento ou na manutenção dos seus objetivos sociais, não se sujeitam à incidência tributária” (Ac. 1º C.C., 103-18.467).

Assim, as irregularidades apontadas pela fiscalização na escrituração da recorrente, que por si só não demonstram a efetiva distribuição de recursos (lucros) aos seus instituidores, não constituem razão bastante a justificar a cassação de sua imunidade.

De outra parte, também não é razão bastante para a cassação de imunidade o desvio praticado por diretor financeiro da entidade de verba pública por esta recebida.

Com efeito, trata-se de verba pública com destinação orçamentária específica e o seu desvio, sobretudo porque praticado por mero preposto, impõe responsabilidade no âmbito penal, sendo certo que a União Federal pode e deve buscá-la onde estiver, mas jamais poderia impor responsabilidade no âmbito tributário. Aliás, nesse ponto caberia então indagar se a tributação dessa verba pública legitimaria a origem dos recursos onde quer que eles estivessem, impossibilitando então as autoridades constituídas de sua busca.

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

A matéria, à evidência, desborda o campo tributário, sendo de alçada do Ministério Público, detentor da persecução em matéria penal, e do Tribunal de Contas.

Deveras, consta de documentos ora juntados aos autos do processo, confissão do diretor financeiro da recorrente que, premido por falta de recursos, teria aceitado "chantagem" praticada por terceiros, que "supostamente" facilitariam a liberação de verbas públicas. Se tais terceiros facilitaram não se sabe, sabe-se, apenas, que as verbas públicas foram liberadas e que a entidade, pelo seu Diretor Financeiro, teria pago o prometido.

O Ministério Público, cumprindo o seu mister, encontra-se investigando o desvio da verba pública. Essa verba pública tem destinação orçamentária específica. Seu desvio impõe responsabilidade no âmbito penal. De outra parte, a União Federal pode e deve buscá-la onde estiver.

Não se trata, portanto, de desvio de dinheiro da entidade, quando então se justificaria o afastamento da imunidade.

Não obstante, a tributação da verba pública, como que legitimaria a origem dos recursos onde quer que eles estivessem. Seguramente, este não é o caso.

Dessa forma, a matéria desborda do aspecto tributário.

Como visto, o fato motivador da presente lide refere-se fundamentalmente ao aspecto considerado como distribuição de patrimônio, por parte da instituição, pela não comprovação da aplicação da totalidade dos recursos oriundos de subvenções do Governo Federal na manutenção dos objetivos institucionais, com a conseqüente suspensão de imunidade tributária.

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, estabelece que:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos ou empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Cabe citar o tributarista Carlos Valdir do Nascimento *in* Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Forense, p. 319:

"A regra do art. 135 agrava a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo anterior e a estende a duas outras categorias de responsáveis não mencionadas naquele, quais sejam: (a) os mandatários, prepostos ou empregados e (b) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" do art. 134.

Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoa, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos I e II (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado). O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé,

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos.

Nas hipóteses do artigo, tributo e multa são transferidos aos terceiros responsáveis. Os empregados, por serem tais, jamais poderão ser responsabilizados por tributos devidos pela sociedade, eis que sujeitados ao poder hierárquico e ao jus variandi dos patrões. O empregado em condições de ser responsável tributário é aquele possuidor de mandato e de poderes de gestão."

No mesmo sentido, Luciano Amaro nos ensina em sua obra "Direito Tributário Brasileiro" p.306:

"7.5. RESPONSABILIDADE DE "TERCEIROS"

Todo responsável tributário é um "terceiro", no sentido de que não integra o binômio Fisco-contribuinte (CTN, art. 128). Porém, nos arts. 134 e 135, o Código dispõe sobre responsabilidade de "terceiros", como se apenas nos casos aí regulados é que houvesse tais figuras.

O Código Tributário Nacional rotula como responsabilidade solidária casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Trata-se de responsabilidade subsidiária. Anote-se que o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que a solidariedade não comporta benefício de ordem (o que é óbvio); já o art. 134 claramente dispõe em contrário, o que infirma a solidariedade. Em suma, o dispositivo cuida de responsabilidade não solidária, e sim subsidiária, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir-se o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte.

Observe-se que não basta o mero vínculo decorrente da relação de tutela, inventariança etc., para que se dê a eleição do terceiro como responsável; requer-se que ele tenha praticado algum ato (omissivo ou comissivo), pois sua responsabilidade se conecta com os atos em que tenha intevido ou com as omissões pelas quais for responsável.

Na locução "omissão de que forem responsáveis", este último vocábulo aparece no art. 134 para qualificar a

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

pessoa a quem competiria a prática de certo ato e que se omitiu; o problema é de autoria do ato omissivo; o omissor "responde" por sua omissão. Dessa "responsabilidade" por atos omissivos decorre a condição de "responsável tributário", nas situações em exame."

Com efeito, verifica-se que o artigo 135 do CTN, condiciona a terceiros (responsáveis) os créditos decorrentes de obrigações tributárias, acrescentando responsabilidade superior àquela limitada apenas aos tributos.

Tratando de responsabilidade estendida a outras pessoas que foram assemelhadas aos contribuintes originários para a satisfação das exigências fiscais, os terceiros indicados passam a ter responsabilidade maior, porque abrangem além dos tributos devidos, todas as penalidades aplicáveis.

Além disso, a responsabilidade agregada aos terceiros (pessoas mencionadas no artigo 135), quando agindo em nome de pessoas jurídicas, exclui a responsabilidade destas, pois o dispositivo legal estabelece de forma clara que a responsabilidade é pessoal e não solidária.

Assim, o elemento fundamental reside no fato de cuidar o artigo, dos atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, de forma que o legislador entendeu considerar como responsável pelos ilícitos não os representados, mas tão somente os representantes.

Fazendo um comparativo com o artigo 134 do CTN, este prevê a responsabilidade solidária no que se refere aos atos culposos, quando praticados por imperícia, negligência, imprudência ou mesmo omissão, estabelecendo limitação da responsabilidade. As mesmas pessoas, no entanto, ao praticar atos lesivos ao Fisco, de forma dolosa, encontrar-se-ão numa outra situação, qual seja a de

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

pessoalmente responsáveis, com a exclusão de outras pessoas (representados) da relação jurídico-tributária, por decorrência criada.

A própria norma legal refere-se a "excesso de poderes" e "infração à lei, contrato social ou estatutos", o que vale dizer, em outras palavras, a prática, por parte do representante, de atos irregulares, contrários à lei, para os quais não detinha poderes, em nome da representada, com violação aos estatutos da entidade. Nesse caso, a instituição representada, que teve seus estatutos transgredidos, encontra-se na situação de vítima, tal qual o Fisco, e não pode ser transformada de vítima em autora.

Sacha Calmon Navarro Coêlho nos ensina em seu Curso de Direito Tributário Brasileiro:

"A regra do art. 135 agrava a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo anterior e a estende a duas outras categorias de responsáveis não mencionadas naquele, quais sejam:

- a) os mandatários, prepostos ou empregados; e*
- b) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado.*

Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" e a "subsidiariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem razão em

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoa da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.

Nas hipóteses do artigo, tributo e multa são transferidos aos terceiros responsáveis. Os empregados, só por serem tais, jamais poderão ser responsabilizados por tributos devidos pela sociedade, eis que sujeitados ao poder hierárquico e ao jus variandi dos patrões. O empregado em condições de ser responsável tributário é aquele possuidor de mandato e de poderes de gestão, ou então o que entra em conluio de lesar o Fisco e o empregador, tirando vantagem pessoal."

Deve-se ressaltar que uma instituição de ensino ou de assistência social não há de ter nenhum instituto econômico e, no caso dos autos, inexistem dúvidas de que a recorrente goza de imunidade tributária sobre o lucro real e não foi acusada de haver-se desencaminhado em suas atividades filantrópicas. Também não há dúvida de que as importâncias, sobre as quais se constitui o crédito tributário em questão, não implicaram em distribuição de lucros para ninguém, ilação corroborada pelo fato de que, mesmo que se tratasse de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, nem mesmo nesse caso a legislação tributária as considera como lucros distribuídos, pois, na realidade, houve um desvio doloso de verbas oriundas de subvenções federais, com manifesto excesso de poderes, bem como infração à lei, por parte de seus representantes.

Claro está que a recorrente não se desviou de seus objetivos institucionais e, por conseguinte, a imunidade tributária se perde quando a instituição mercantiliza os seus objetivos sociais ou distribui receitas ou ganhos em benefícios dos seus fundadores, administradores ou de terceiros. Nem de um nem de outro fato se verificam os presentes autos.

Há que se considerar a relevante distinção entre receitas geradas por suas atividades e subvenções recebidas. A primeira refere-se à atividade normal

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

da instituição. São os valores cobrados por serviços prestados para a manutenção das suas atividades essenciais, isto é, são gerados em função da atividade decorrente do seu objeto social. A segunda nada tem a ver com receita, ganhos ou lucros, pois tratam de verbas destinadas pelo Governo Federal, com um fim específico, seja para cobrir gastos superiores às suas receitas ou para a realização de investimentos.

O desvio de receitas, ou a distribuição dos resultados, sujeita a instituição à perda da imunidade, com a conseqüente exigência do tributo devido. Por outro lado, o desvio de subvenções recebidas de órgão governamental não se insere no campo de incidência do tributo, e sim no âmbito penal, onde não devem ser medidos esforços para a recuperação do total desviado e não somente uma parcela, muito menos sob o aspecto tributário.

Quanto às falhas de natureza contábil apontadas pela Fiscalização, não justificam, em si mesmas, o enquadramento no inciso III do art. 14 do CTN, uma vez a entidade mantém *"escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão"*, adotando livros obrigatórios revestidos das formalidades legais exigíveis. A fiscalização não provou o contrário. É evidente que erros podem ocorrer, como ocorrem em qualquer tipo de atividade, seja no aspecto humano ou empresarial. Porém, tais erros, em princípio, são sanáveis, não justificando medidas extremas. Tal fato refuta a realidade dos fatos, tanto que a fiscalização buscou na escrita da recorrente os fatos que, segundo a mesma, considera suficientes para a perda do benefício fiscal.

Considerando as características de uma entidade assistencial, a qual encontra-se dispensada de manter escrituração contábil formalizada nos termos exigíveis às empresas voltadas à consecução de lucro, é suficiente o simples registro de suas receitas e despesas em livros próprios. Portanto, seria impróprio exigir dessas entidades escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

fiscal, específica para as empresas que tributam seus resultados com base no lucro real.

Partindo deste raciocínio e de acordo com a farta e mansa jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes sobre o assunto, verifica-se imprópria e incabível a matéria tributável apurada pela fiscalização. Ora, se a condição para as pessoas jurídicas ingressarem no regime de tributação com base no lucro real é a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais e a elaboração de demonstrações financeiras de acordo com o art. 172 do RIR/80, como pode o superávit apurado na entidade, que nada mais é que o confronto entre receitas e despesas, ser considerado como base de cálculo do imposto? A tributação pelo lucro real alcança outras rubricas além de receitas e despesas.

Dessa forma, os demais itens constantes do auto de infração, tratam-se de glosas de despesas consideradas indedutíveis, as quais, por conseguinte, seriam matéria tributável caso a recorrente se tratasse de empresa tributada com base no lucro real.

Não obstante, no caso dos presente autos, inexistindo motivo para o afastamento da imunidade tributária, inexistente também o fundamento para a exigência de tributo em razão da constatação de despesas consideradas não dedutíveis pela legislação do imposto de renda.

Assim, restando descaracterizado o cancelamento da imunidade, tornam-se sem efeito os demais itens do Auto de Infração, bem como os seus decorrentes.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Processo nº. : 10880.025107/95-08
Acórdão nº. : 107-05.340

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de outubro de 1998



PAULO ROBERTO CORTEZ