



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.720760/2011-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.045 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2021
Recorrente ASSOCIACAO DE TRANSPORTE DO NORTE CATARINENSE - ASTRAN
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

ASSOCIAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. IRPJ E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

É nulo o auto de infração lavrado contra pessoa jurídica organizada na forma de associação e que se declara entidade de assistência social sem fins lucrativos, quando não observado o procedimento de suspensão de imunidades e isenções, com a prévia emissão de ato declaratório.

A exigência legal se aplica ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e às Contribuições Sociais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010

IMUNIDADE. ISENÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

Na lavratura de auto de infração contra entidade descaracterizada como imune ou isenta, a autoridade fiscal deve buscar a realização do lançamento com base no Lucro Real e, na impossibilidade, de tal prática, realizar o lançamento com base no Lucro Arbitrado.

Não encontra amparo legal, a realização de lançamento com base no Lucro Presumido, a partir de opção realizada pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar integralmente os lançamentos tratados no presente processo, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão n.º 16-49.487, de 16 de agosto de 2013, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo acima identificado (fl. 1.115/1.140).

O presente processo decorre da Representação de fls. 1/4, por meio da qual se apontou que a contribuinte em epígrafe, supostamente, desempenharia atividade com fins econômicos, o que seria incompatível com a natureza jurídica de associação (conforme art. 53 do Código Civil) e com a fruição da imunidade prevista no art. 150, inciso IV, alínea “c”, da Constituição Federal.

Após procedimento fiscal, foi emitida a Proposta de Descaracterização de Isenção de fls. 279/286, sendo que, na Informação Fiscal de fls. 289/293, apontou-se o rito para a suspensão da imunidade/isenção relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e se considerou que a Recorrente jamais foi reconhecida como entidade imune ou isenta, para fins de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins); estando, ainda, sujeita, sempre, à incidência da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS).

Houve, então, a lavratura dos Autos de Infração de fls. 311/357, para exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, em relação aos períodos de apuração contidos nos anos-calendários de 2009 e 2010. O detalhamento do lançamento se encontra no Relatório de Atividade Fiscal de fls. 608/629, no qual se aponta que a Recorrente “exerce, de fato, atividade econômica de prestação/intermediação de serviços de transportes”, com faturamento, nos anos-calendários de 2009 e 2010, de R\$ 29.406.013,27, incompatível, portanto, com a natureza jurídica de associação.

A autuação foi realizada com base na sistemática de apuração do IRPJ sobre o Lucro Presumido, ante o fato de que a Recorrente, apesar de intimada, não manifestou a sua opção pela forma de tributação, “declinando tal mister à Autoridade Fiscal”. As razões para a adoção da referida sistemática são detalhadas no referido Relatório.

Imputou-se, ainda, exclusivamente no Relatório de Atividade Fiscal, responsabilidade tributária aos administradores da Recorrente, com base no art. 135 do CTN, já que “ao permitirem que a associação intermediasse a prestação de serviços de transportes, praticaram atos contra o estatuto social, que não prevê o exercício de atividade econômica, e com infração de lei”.

Apenas a Recorrente foi cientificada do lançamento e apresentou a Impugnação de fls. 634/661, na qual:

- (i) afirma que a conclusão da autoridade fazendária partiu de premissas equivocadas: que a ASTRAN estaria prestando serviços de transporte, atividade que não está contemplada em seus estatutos sociais, quando, na verdade, ela não exerce tal atividade; que estaria vendendo serviços a preços abaixo do mercado, em prejuízo aos concorrentes, quando, na verdade, a tabela de preços praticada entre seus associados e os tomadores dos serviços é idêntica àquela praticada pelos concorrentes;
- (ii) sustenta que a própria autoridade fiscal, acertadamente, teria reconhecido que **“são os associados Pessoas Físicas e Jurídicas que prestam serviços de transporte para terceiros e, que a ASTRAN apenas intermédia e documenta a operação com a emissão de CRTs”**;
- (iii) acrescenta que “Além disso, ao tributar a notificada pelas regras pertinentes às sociedades empresárias em geral, a autoridade lançadora optou por lançar os valores que entendeu devidos pela modalidade do Lucro Presumido, ao argumento que esta modalidade seria mais benéfica para a autuada, quando, na verdade, a tributação pelo Lucro Real lhe seria muito mais vantajosa, conforme será demonstrado em tópico específico”;
- (iv) argui que “o auto de infração utiliza como base de cálculo um montante de receita que possui origem e tratamento completamente diversos, como segue: **a)** receita da notificada, portanto imune/isenta, que é paga diretamente pelos tomadores dos serviços de transportes e é acobertada por notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela ASTRAN; e, **b)** receita dos associados, pessoas físicas e jurídicas, portanto já submetida à tributação por estes contribuintes, que também é paga pelos tomadores dos serviços de transportes, mas acobertada pelos CTRs”;
- (v) tece, então, longo arrazoado acerca do chamado Terceiro Setor, e da sua condição de entidade de assistência social sem fins lucrativos, qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), alcançada pelas imunidades previstas no art. 150, inciso VI, alínea “c”, e 195, §7º, da Constituição Federal;
- (vi) aponta o equívoco de se entender que as entidades de interesse social, sem fins lucrativos, estariam impedidas de auferir receitas, posto que este seria o meio válido de se obter recursos e aplica-los em suas finalidades de interesse público;
- (vii) argumenta que o valor relativo ao frete, acobertado pelos Conhecimentos de Transporte - CTRs é integralmente repassado aos transportadores associados, após as deduções do ICMS. Logo, o valor correspondente ao frete constitui receita de terceiros que é submetida à tributação pelos referidos contribuintes (associados). À Recorrente, caberia apenas 11% do montante das bases de cálculo utilizadas pela autoridade fiscal, e que tal

montante seria imune, razão pela qual o auto de infração deveria ser anulado;

- (viii) rejeita a alegação da criação indevida de créditos relativos à Cofins e à Contribuição ao PIS; e defende a escrituração integral das receitas decorrentes das operações de transporte em sua escrituração contábil;
- (ix) subsidiariamente, aponta os prejuízos advindos da escolha pela autoridade fiscal de submetê-la à tributação com base no Lucro Presumido, em lugar do Lucro Real.

No Acórdão de primeira instância, após apresentar o histórico detalhado do procedimento fiscal, concluiu-se que a Recorrente “organizada como associação, exerceu atividade econômica nos anos-calendário objeto da fiscalização (2009 e 2010), materializada em Notas Fiscais de Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) de sua emissão”. Assim, depois de se distinguir entre as fontes de custeio das associações e das sociedades, e apontar os requisitos constitucionais e legais ao gozo da imunidade/isenção, entendeu-se pelo não enquadramento da Recorrente como entidade isenta do IRPJ, o que, como consequência, implicaria a exigência de CSLL e Cofins e incidência da Contribuição ao PIS sobre o faturamento/receita bruta. Ratificou-se, portanto, a lavratura dos autos de infração tratados no presente processo administrativo. Na decisão, considerou-se acertada, ainda, a adoção do Lucro Presumido como regime de tributação aplicável ao IRPJ, rejeitando-se os argumentos da Recorrente quanto a tal matéria e em relação às bases de cálculo do lançamento.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009, 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010

ASSOCIAÇÃO CIVIL. ATIVIDADE ECONÔMICA. ISENÇÃO.

O exercício de atividade econômica desqualifica a pessoa jurídica para o usufruto da isenção do IRPJ que favorece as associações civis sem fins lucrativos, ainda que essa seja a forma com que foi constituída, pois a prestação de serviços de transporte de carga é incompatível com a natureza jurídica dessas entidades.

ASSOCIAÇÃO CIVIL. AFASTAMENTO DA ISENÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

Afastada a isenção, cabe ao Fisco identificar a materialidade dos fatos passíveis de serem alcançados pelas regras de incidência tributárias, com aplicação das formas de tributação e apuração das bases de cálculo fixadas pela legislação de cada tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009, 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010

ASSOCIAÇÃO CIVIL. ATIVIDADE ECONÔMICA. ISENÇÃO.

A associação civil que não for isenta do IRPJ não faz jus à isenção da CSLL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010, 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010

ASSOCIAÇÃO CIVIL. ATIVIDADE ECONÔMICA. ISENÇÃO.

Não estando isenta do IRPJ, a associação civil sem fins lucrativos deverá apurar a Cofins sobre o faturamento/receita bruta à alíquota de 3 % (três por cento).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 28/02/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010, 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010

ASSOCIAÇÃO CIVIL. ATIVIDADE ECONÔMICA. ISENÇÃO.

A associação civil sem fins lucrativos que não fizer jus à isenção de IRPJ deve contribuir para o PIS/Pasep à alíquota de 0,65% sobre o faturamento/receita.

No Recurso Voluntário apresentado (fls. 1.147/1.166), a Recorrente, basicamente, repete parte das alegações contidas na Impugnação em relação aos serviços por ela desenvolvidos, e sua compatibilidade com a natureza jurídica adotada e com o gozo da imunidade, e quanto aos equívocos em relação à forma de tributação e bases de cálculo adotadas no lançamento.

O processo foi, originariamente, distribuído, por sorteio, à Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta; sendo que, em face da renúncia ao mandato daquela (fls. 1.168/1.170), houve a redistribuição, também por sorteio, a este Conselheiro.

O processo foi, inicialmente, pautado para a reunião de julgamento não presencial do mês de maio de 2021, tendo sido retirado de pauta, por solicitação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Portaria CARF/ME n.º 690, de 2021. Foi, então, reincluído na pauta desta reunião de julgamento, em obediência ao disposto no art. 12 da Portaria CARF/ME n.º 7.755, de 2021.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 28 de agosto de 2013 (fl. 1.146), e apresentou o seu Recurso, em 25 de setembro do mesmo ano (fl. 1.147), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procurador da pessoa jurídica, devidamente constituído à fl. 668.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 DA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Da leitura dos autos, avulta, em primeiro lugar, grave erro procedimental cometido na imputação de responsabilidade tributária aos administradores da Recorrente.

É que, embora, como relatado, faça-se menção a tal atribuição no Relatório de Atividade Fiscal de fls. 608/629, nada é afirmado a tal respeito nos Autos de Infração de fls. 311/357. Não houve ciência dos documentos de constituição do crédito tributário aos responsáveis, que sequer são identificados.

Tal procedimento, portanto, leva à conclusão de que o lançamento não se aperfeiçoou em relação a tais responsáveis, ou, de outro modo, ter-se-ia que concluir pela nulidade de todos os atos praticados a partir da ciência do lançamento à Recorrente, já que era direito dos responsáveis serem cientificados e apresentarem Impugnação ao lançamento, conforme consagrado na Súmula CARF nº 71:

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O reconhecimento da referida nulidade, contudo, revela-se despropositado, posto que, referindo-se os fatos geradores aos anos-calendários de 2009 e 2010, já se teria operado a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir os créditos tributários em relação aos responsáveis.

A melhor solução, portanto, é tão-somente considerar não formulada a referida imputação, já que de nenhuma consequência prática.

3 DOS VÍCIOS NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Não se esgotam aí, contudo, os vícios procedimentais observados no caso sob análise.

3.1 DA AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO

Como bem alertado na Informação Fiscal de fls. 289/293, a suspensão de imunidade/isenção do IRPJ possui regramento próprio e formalidades essenciais prévias à constituição do crédito tributário.

Conforme se observa nos extratos das Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) apresentadas pela Recorrente em relação aos anos-calendários de 2009 e 2010 (fls. 1.109/1.114), a autuada se considerava entidade de assistência social imune ao IRPJ e desobrigada do recolhimento da CSLL.

O fato de a autoridade fiscal considerar que a Recorrente, de fato, não se revestiria da natureza jurídica de uma Associação e se dedicaria à atividade econômica de transporte, o que, no seu entender, seria incompatível com a condição de entidade imune/isenta, não a isentaria da obrigação de observar as formalidades próprias para o desenquadramento da imunidade/isenção.

O art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, aponta o rito procedimental aplicável:

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 n.º 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.

~~§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (Revogado pela Lei nº 13.165, de 2015)~~

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Como sintetizado, na referida Informação Fiscal:

Com base nesse preceito, verifica-se que foi estabelecido o seguinte procedimento para suspensão de imunidade:

1. a fiscalização expede notificação fiscal em virtude do não-preenchimento dos requisitos para fruição do benefício fiscal;
2. contra esse ato, a entidade pode, no prazo de trinta dias da sua ciência, apresentar as alegações e provas que entender necessárias;
3. a manifestação da entidade será apreciada pelo delegado da Receita Federal do Brasil;
4. se as alegações forem consideradas procedentes a entidade mantém a imunidade; caso contrário, ou se não for apresentada manifestação, será expedido ato declaratório suspensivo do benefício e a fiscalização lavrará auto de infração, se for o caso;
5. após a ciência do ato declaratório a entidade tem 30 dias para apresentar impugnação, que obedecerá às normas do Processo Administrativo Fiscal e não terá efeito suspensivo em relação ao ato declaratório.

Eis o rito para suspensão da imunidade do IRPJ. Note-se que se o caso fosse de isenção, o procedimento seria o mesmo, conforme prevê o disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, c/c o § 10 do art. 32 da Lei nº 9.430/1996, acima transcrito.

Apesar de o responsável pela Informação Fiscal haver apontado que o processo deveria “retornar à Safis desta DRF para expedição de notificação fiscal em virtude do não-preenchimento dos requisitos para fruição da imunidade do IRPJ, assim como lançamento dos demais tributos, se for o caso”, a autoridade fiscal concluiu, no Relatório de fls. 608/629, que a Recorrente deveria ser atuada “como uma empresa comum”.

Tal procedimento, contudo, não pode ser tolerado.

A autoridade fiscal estava ciente, no momento da constituição do crédito tributário, que a Recorrente entendia preencher todos os requisitos para o gozo da imunidade/isenção atinente às entidades de assistência social sem fins lucrativos e para o enquadramento da condição de OSCIP. Até porque esta foi a última informação que lhe foi prestada pela atuada, antes da lavratura dos autos de infração, conforme documento de fls. 299/300:

7. A ASTRAN é uma entidade de assistência social, sem fins lucrativos e atende a todos os requisitos da lei. Desenvolve atividades suplementares como meio de obter recursos extraordinários para a consecução de suas finalidades. Logo, sua receita operacional advém exclusivamente das atividades vinculadas às suas finalidades, todas devidamente discriminadas no Estatuto Social, que, aliás, passou pelo crivo do Ministério da Justiça, órgão competente para conceder o certificado qualificativo para as sociedades que atendam os requisitos da Lei n.º 9.790/99.

8. Feitos estes esclarecimentos adicionais e já tendo atendido todas as demais exigências fiscais, e ainda, por ser a ASTRAN uma entidade de assistência social sem fins lucrativos, se beneficia da imunidade concedida pelo comando do art. 150 inciso VI alínea C, da Constituição Federal e também do comando do art. 9º, do Código Tributário Nacional, e portanto, não está obrigada a atender a solicitação fiscal no sentido de optar por umas das formas de tributação pelo lucro presumido ou real.

A ASTRAN não distribui lucros e aplica integralmente todos os seus recursos em programas sociais, todos eles descritos em seu estatuto social, estes alinhados com o comando do § 1º, do art. 1º, da Lei n.º 9.790/99.

Era dever, pois, da autoridade fiscal ter seguido o rito acima detalhado, de modo a instaurar o contencioso em relação ao preenchimento dos requisitos para o gozo da imunidade/isenção, para, somente então, realizar a lavratura dos autos de infração.

Descumprido o referido procedimento, deve-se cancelar o lançamento tributário relativo ao IRPJ, por vício formal.

Tal posição encontra amparo na jurisprudência do CARF, conforme, exemplificativamente, o julgado a seguir:

IMUNIDADE. ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. LANÇAMENTO E TRIBUTOS REFLEXOS.

É nulo o auto de infração de IRPJ por ausência de prévio ato declaratório suspensivo do benefício, nos termos do artigo 32 da Lei 9.430/1996. Uma vez anulado o lançamento do IRPJ, e em se tratando de cobrança reflexa de tributos com base no arbitramento do lucro, são também nulos os autos de infração de CSLL, PIS e COFINS.

IMUNIDADE. ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NATUREZA FORMAL DO VÍCIO.

O prévio ato declaratório suspensivo do benefício configura requisito para o lançamento de tributos que é externo ao auto de infração, sendo sua ausência vício de natureza formal, eis que não relacionado ao âmbito da obrigação tributária. (Acórdão n.º 9101-004.144, de 07 de maio de 2019, Relatora Conselheira Lívia De Carli Germano)

3.2 DA INCORRETA TRIBUTAÇÃO SOBRE O LUCRO PRESUMIDO

Ainda que fosse possível superar o vício acima apontado (hipótese que este Relator rejeita veementemente), revela-se equivocada, ainda, a decisão da autoridade fiscal de, por sua opção, apurar os tributos devidos pela Recorrente com base no regime de tributação incidente sobre o Lucro Presumido.

Como é sabido, por previsão contida no art. 1º da Lei n.º 9.430, de 1996,

A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração

trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A forma usual de tributação aplicável às pessoas jurídicas é a apuração com base no Lucro Real, sendo-lhes facultada a apuração trimestral, conforme prevista no dispositivo acima, ou a alternativa da apuração anual com recolhimentos mensais por estimativa.

Facultativamente, caso não estejam obrigadas por determinação legal à apuração com base no Lucro Real, as pessoas jurídicas podem optar pela sistemática com base no Lucro Presumido, conforme estabelecido no art. 27 da referida Lei.

Finalmente, nas situações previstas no art. 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, a apuração do IRPJ será realizada com base no Lucro Arbitrado:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei n.º 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958;

~~VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei n.º 9.718, de 1998)~~

VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Observe-se, portanto, que a tributação com base no Lucro Presumido será, sempre, uma opção do sujeito passivo, jamais podendo ser imposta por escolha da autoridade administrativa.

A tributação com base no Lucro Real, por outro lado, é a regra geral. Impositiva para alguns contribuintes e/ou atividades; facultativa, para os demais casos.

Por fim, a apuração com base no Lucro Arbitrado poderá ser exercitada espontaneamente pelo sujeito passivo ou será, obrigatoriamente, adotada pela autoridade fiscal, quando presente alguma das hipóteses estipuladas no art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995.

No caso dos autos, cabia à autoridade administrativa a intimação à Recorrente, após a suspensão da imunidade/isenção, para apresentar os livros contábeis/fiscais e os elementos capazes de tornar possível a apuração do seu Lucro Real. Na ausência de atendimento, ou na impossibilidade de se realizar a referida apuração, impunha-se que o lançamento fosse realizado a partir das regras relativas ao Lucro Arbitrado.

Na verdade, a Recorrente já havia apresentado os Livros Diário/Razão relativos ao ano-calendário de 2009 e havia informado que os referidos livros relativos ao ano-calendário de 2010 estavam em processo de aprovação por sua Assembleia Geral (fl. 12). A autoridade fiscal não voltou a intimá-la para apresentação destes últimos documentos. Na Intimação de fls. 295/296, demanda à Recorrente

- 1) Assim, solicitamos à fiscalizada, que opte por uma das formas de tributação: Lucro Presumido ou Real.
- 2) Caso opte pelo Lucro Real: Apresentar Livro de Apuração do Lucro Real e Planilha de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro, além de eventuais créditos de PIS e COFINS (por período de apuração).

A conduta da autoridade fiscal não encontra amparo legal. Não era possível a concessão da faculdade de escolha à Recorrente. Como dito, cabia à autoridade fiscal exigir a apresentação dos elementos que possibilitariam a determinação do Lucro Real, e, na ausência de pleno atendimento, efetuar o lançamento a partir do Lucro Arbitrado.

Observe-se que, ainda que não apresentado o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), caso possível a apuração de tal base de cálculo, deve ser sobre ela a incidência do IRPJ.

Neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

Se a auditoria fiscal encontra contabilidade confiável e suficiente a apurar os resultados tributáveis com base nas regras do Lucro Real, não se justifica o arbitramento, ainda que se trate de entidade de assistência social que tenha tido suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, e não escriturar o LALUR. (Acórdão nº 9101-002.894, de 7 de junho de 2017, Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo)

Totalmente descabidas, portanto, as conjecturas realizadas, no sentido de verificar qual a forma de tributação mais benéfica à Recorrente, para se concluir, ao final, pelo emprego da apuração com base no Lucro Presumido.

Tal procedimento, portanto, impõe, por mais um fundamento, o cancelamento do auto de infração relativo ao IRPJ, desta feita por vício material na sua formalização.

3.3 DOS LANÇAMENTOS RELATIVOS ÀS CONTRIBUIÇÕES

Também se configura equivocada a conduta de realizar o lançamento de ofício sem a prévia suspensão da isenção da CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS.

É verdade que, em nenhum instante, no processo, a Recorrente invoca o dispositivo específico que lhe garantiria a imunidade/isenção referente às contribuições sociais.

Não obstante, ao se considerar associação civil sem fins lucrativos, entidade de assistência social, sem fins econômicos, e Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP (nos termos da Lei n.º 9.790, de 1999, e certificado de fl. 112), a isenção da CSLL é decorrência do art. 15, §1º, da Lei n.º 9.532, de 1997; a referente à Cofins, do art. 14, inciso X, da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001; e o cálculo da Contribuição ao PIS com base na folha de salários, do art. 13 da mesma Medida Provisória.

Assim, verificada que a Recorrente descumpria as exigências legais para o gozo dos referidos benefícios, impunha-se a adoção da sistemática discriminada no art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, conforme previsão do §10 daquele dispositivo legal.

É imprópria a menção feita na Informação Fiscal de fls. 289/293 à possibilidade de lavratura direta do auto de infração, conforme previsão constante do art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009, uma vez que aquele dispositivo (afetado pelo julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.480) trata da isenção às contribuições estabelecidas nos arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 1991, conforme início do Capítulo em que inserido o referido art. 32 e arts 124 e 125 do Decreto n.º 7.574, de 2011.

A não observância do rito adequado implica o cancelamento do lançamento referentes à CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS.

Nesta linha:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

IMUNIDADE. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRIBUIÇÕES.

Constatada a falta do Ato Declaratório Executivo de Suspensão da imunidade/isenção antes da lavratura do auto de infração, deve ser cancelada a exigência fiscal. Somente após o ato formal de suspensão da imunidade/isenção pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, que detém a prerrogativa de constituição do lançamento tributário, a possibilidade de lavrar o auto de infração. Tudo isso se aplica às contribuições. (Acórdão n.º 1201-003.422, de 11 de dezembro de 2019, Relator Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque)

E digo isto para o caso de não se considerar que tal exoneração seria consequência direta do cancelamento do lançamento referente ao IRPJ, devido ao vício apontado no item 3.2

acima, uma vez que, caso a autoridade fiscal houvesse apurado o IRPJ com base no Lucro Real, haveria impacto em relação a forma de apuração de tais contribuições. A superação de tal ponto somente seria possível a partir da ótica de que a autoridade fiscal estava impossibilitada de efetuar o lançamento com base no Lucro Real e, para a apuração das referidas contribuições, seria indiferente que o IRPJ fosse apurado com base no Lucro Presumido ou Arbitrado.

Como já exposto, a impossibilidade de a constituição do crédito tributário ser realizada com base no Lucro Real não ficou patentemente atestada nos autos, já que a autoridade fiscal deixou de intimar a Recorrente para a obtenção dos elementos necessários, optando por escolher a tributação com base no Lucro Presumido.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para cancelar integralmente os lançamentos tratados no presente processo.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo