



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	10945.015079/2003-18
Recurso n°	141.544 Voluntário
Matéria	IRPJ E CSLL
Acórdão n°	103-23.091
Sessão de	04 de julho de 2007
Recorrente	ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL IGUAÇU - AEI
Recorrida	2ª TURMA DRJ/CURITIBA-PR

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: IMUNIDADE

A imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal alcança somente as entidades que atendam aos requisitos previstos no art. 14 da Lei nº 5.172/1966; o não-cumprimento de tais requisitos implica a suspensão, pela autoridade competente, daquele benefício fiscal tributário.

CONSEQÜÊNCIA DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

Declarada a suspensão da imunidade pela autoridade competente, a entidade sujeita-se às regras de tributação aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

IRPJ. DECADÊNCIA. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

Visto ser complexivo o fato gerador do IRPJ calculado com base em apuração anual este somente se aperfeiçoa em 31 de dezembro de cada ano-calendário, iniciando-se a contagem do prazo decadencial a partir do ano-calendário subsequente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: **SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Mantida a suspensão da imunidade a entidade deverá ser tributada com base no lucro real, se existente a

escrituração que esta sistemática de tributação exige, e em caso contrário, dever-se-á proceder ao competente arbitramento dos lucros.

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

Como base de cálculo da exação o lucro real deve ser apurado em estrita obediência ao disposto no art. 6º. e seus parágrafos do Decreto-lei 1.598/77, e alterações posteriores, não havendo como equiparar os superávits apurados na escrituração das entidades imunes, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses superávits compatíveis com a base de cálculo em lei prevista. O fisco, em prestígio à legalidade, quando da suspensão da imunidade da pessoa jurídica, deverá apurar os resultados da entidade com base no lucro real quando existirem registros contábeis, restando-lhe a alternativa de arbitramento do lucro quando for impossível a quantificação do IRPJ por aquela forma de tributação.

Regra geral, o período-base de apuração do lucro real é trimestral, e a apuração do lucro real anual é reservada para os casos de pessoas jurídicas que tenham optado pelo regime especial de pagamento mensal com base em estimativa. De acordo com a lei, a opção é do sujeito passivo, não havendo previsão para que a fiscalização a exerça.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: PROCEDIMENTO REFLEXO.

Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada para o lançamento do IRPJ é aplicável a este, dada a relação de causa e efeito que a ambos vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL IGUAÇU - AEI

Acordam os membros da TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas; NEGAR provimento ao recurso em relação à suspensão da imunidade; REJEITAR a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso. Declararam-se impedidos os conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio



Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento em face do disposto no art. 15, §1º, inciso II, do R.L., nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 SET 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, Leonardo de Andrade Couto e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.



Relatório

Associação Educacional Iguaçu – AEI, inscrita no CNPJ sob o nº 75.432.153/0001-07, recorre a este colegiado da decisão da 2ª Turma da DRJ/Curitiba que manteve a suspensão de sua imunidade tributária, anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, e julgou procedentes os autos de infração lavrados para o imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, para a constituição de crédito tributário relativo a referidos períodos de apuração.

Na decisão de 1ª instância os procedimentos administrativos fiscais e as peças de defesa estão assim sintetizados:

“Trata-se no presente processo de preliminar de tempestividade, suspensão de imunidade tributária e, em decorrência da causa e efeito desses fatos, da autuação para a exigência de IRPJ e CSLL.

Suspensão da imunidade

Conforme se depreende dos autos, a suspensão da imunidade decorreu dos fatos apurados em procedimento fiscal que resultou no Ato Declaratório Executivo nº 65, de 10 de dezembro de 2003, da Delegacia da Receita Federal em Foz do Iguaçu - PR, posteriormente complementado pelo Ato Declaratório Executivo nº 66, de 16 de dezembro de 2003, que lhe suspendeu a imunidade tributária nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, tendo em vista as disposições contidas no art. 150, VI, “c”, combinado com o § 4º do mesmo artigo, da Constituição Federal, nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional, no § 2º do art. 13 da Lei nº 9.532/1977, e nos arts. 4º, 5º e 12 da Instrução Normativa SRF nº 113/1998, bem como do que consta do processo administrativo nº 10945.009298/2003-68, e que foi juntado por anexação às fls. 279 a 471, em atendimento ao disposto no § 9º do art. 32 da Lei nº 9.430/1996.

Em 30/09/2003 a interessada foi cientificada da Notificação Fiscal, fls. 326/329, para apresentar as alegações e provas que julgasse necessárias a respeito dos fatos nela relatados, e que determinavam a suspensão da imunidade. Às fls. 333/339, consta impugnação à citada notificação, instruída com os documentos de fls. 340/375.

Da impugnação, declarada intempestiva (fls.333 a 339), resultou a decisão de fls. 377/380, onde, sem analisar as razões apresentadas, a autoridade *a quo* concluiu pela imposição da suspensão da imunidade tributária, determinando que fosse expedido o ato declaratório e intimada a interessada de seu direito de apresentar impugnação, no prazo de trinta dias.

Cientificada em 16/12/2003, AR fl. 385, da decisão e do Ato Declaratório Executivo nº 65, fl. 381, publicado no Diário Oficial do dia 12/12/2003, fl. 382, posteriormente complementado pelo Ato Declaratório Executivo nº 66, de 16/12/2003, fl. 419, a interessada apresentou tempestivamente, em 12/01/2004, a impugnação de fls. 423/430, onde clama pela tempestividade de sua primeira defesa e ataca os fatos que deram azo à suspensão da imunidade.

Em face da suspensão da imunidade, a autoridade fiscal procedeu à tributação da impugnante, com base no Lucro Real, utilizando para tanto os valores declarados no Balanço Patrimonial como superávit nos anos-calendário de 1998 a 2002 (fls.51 a 55) e, a eles adicionando as parcelas pagas a título de prestações habitacionais não dedutíveis, conforme demonstrativo de fl. 50 e, especificamente para o ano-calendário de 2002, os valores declarados a título de aluguéis (demonstrativo à fl.56), com os documentos que o instruem (fls. 57 a 87).

Eis a planilha de demonstração de apuração do Lucro Real que consta à fl. 50:

	1998	1999	2000	2001	2002
(=) superávit do período	364.825,11	689.313,02	827.125,01	825.984,05	100.697,64
(+) Adições					
1) prestações habitacionais não dedutíveis	13.345,62	12.072,55	13.203,97	4.946,33	-
2) aluguéis					520.641,36
(=) Total das Adições	13.345,62	12.072,55	13.203,97	4.946,33	520.641,36
(=) Lucro Real do Período	378.170,73	701.385,57	840.328,98	830.930,38	621.339,00

Desta forma em 26/12/2003, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, os quais relatam-se a seguir.

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

O Auto de Infração do IRPJ (fls. 198/205) exige o recolhimento de R\$ 723.038,64 de imposto, R\$ 542.278,96 de multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, além dos encargos legais.

A exigência resulta dos “resultados operacionais não declarados”, tendo como enquadramento legal os arts. 195, 196 e 960, do RIR/1994, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994 e arts. 249, 250 e 926, do RIR/1999 - Decreto nº 3.000/1999.

Como já mencionado no item 6, tais resultados operacionais não declarados referem-se à soma do superávit apurado no Balanço Patrimonial levantado pela instituição, nos anos de 1998 a 2002, aos quais foram adicionadas parcelas referentes a financiamento imobiliário, pago em nome do sócio e, valores contabilizados a título de aluguéis, declaradas não dedutíveis pelo fisco.



Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

O Auto de Infração da CSLL (fls. 206/213) exige o recolhimento de R\$ 284.295,04 de contribuição, R\$ 213.221,26 de multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, além dos encargos legais.

A exigência resulta da falta de recolhimento da CSLL “sobre o lucro operacional”, descrito pormenorizadamente no Termo de Verificação Fiscal de fls. 195/197, com infração ao art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988, art. 19, da Lei nº 9.249/1995, art. 1º, da Lei nº 9.316/1996, art. 28, da Lei nº 9.430/1996, e art. 6º, da Medida Provisória nº 1.858/199 e reedições.

Em relação aos autos de infração a impugnante foi cientificada em 29/12/2003, fl. 217, apresentando tempestivamente, em 28/01/2004, a defesa de fls. 220/227, instruída com os documentos de fls. 228/269.

Impugnação ao Ato Declaratório

Em preliminar alega que o ato declaratório deverá ser declarado nulo, uma vez que não foram apreciadas as alegações apresentadas contra o pedido de suspensão de sua imunidade, sob o fundamento de que teriam sido apresentadas depois do prazo previsto na legislação de regência.

Afirma ter recebido a intimação em 1º de outubro e que protocolou suas razões em 31 do mesmo mês.

Alega que a impugnação contra a decisão proferida pelo então responsável pelo expediente da Delegacia da Receita Federal em Foz do Iguaçu - PR, que julgou procedentes os termos da notificação fiscal e determinou a expedição do Ato Declaratório Executivo nº 65 suspendendo a sua imunidade tributária está apoiada em motivos que não podem prosperar, como demonstrará na seqüência.

Das benfeitorias introduzidas no imóvel-sede

Afirma não existir nenhuma irregularidade no fato de introduzir benfeitorias no imóvel-sede, nem no contrato de locação, já que tais procedimentos não caracterizam distribuição disfarçada de lucros em favor do sócio nem descumprimento às normas contábeis.

Prossegue afirmando que os procedimentos adotados em verdade a beneficiaram uma vez que, como bem afirmou a autoridade fiscal, somente depois de concluídas as obras civis, a entidade começou a contabilizar os pagamentos com despesas com aluguel, ou seja, durante mais de dez anos usufruiu o imóvel sem pagar aluguel, por conta do contrato de comodato firmado com o proprietário.

Discorda do fisco quando este questiona a integridade da cláusula quinta do contrato de locação, sem levar em consideração o disposto na cláusula décima primeira que prevê, especificamente, a indenização de benfeitorias. Afirma que para melhor estabelecer as regras referentes ao ressarcimento das benfeitorias firmou com o locador aditivo ao contrato de locação, assim como um instrumento de consolidação desse contrato, nos quais restou devidamente esclarecido que receberá indenização integral por todos os valores que despendeu com a introdução de benfeitorias no imóvel.



Ainda com relação a esse assunto, afirma que o antigo proprietário do imóvel também introduziu benfeitorias ali e conclui dizendo que: a utilização do imóvel sem pagar aluguel a seu sócio e, a existência de previsão para que o ressarcimento do valor despendido com benfeitorias, afastam a presunção de distribuição disfarçada de lucros, sendo improcedente a suspensão de sua imunidade.

Da irregularidade apurada na contabilidade

Aventa que a falta de lançamento de provisão dos aluguéis devidos e não pagos ao proprietário do imóvel, a partir de julho de 2002, não constitui fato relevante que possa gerar os efeitos pretendidos pelo fisco uma vez que se trata de procedimento sanável, sem qualquer prejuízo para si ou para o locador. Afirma, ainda, que desde o início de 2003 vem promovendo a provisão em questão.

Do contrato de mútuo

Não concorda com a alegação da autoridade fiscal de que não estaria agindo de forma correta no que se refere ao reajuste do débito decorrente do mútuo celebrado com a empresa Editora Sol Soft's e Livros Ltda, CNPJ 58.560.012/0001-50. Contrariamente ao que afirma o fisco, os valores contabilizados a título de correção monetária, no período compreendido entre dezembro de 2001 e dezembro de 2002, obedeceram ao índice previsto no contrato, ou seja, o IGP-DI. Em 2002, tendo em vista que a taxa Selic se mostrou inferior ao IGP-DI, as partes alteraram o indexador para aquela taxa, o que efetivamente foi feito a partir de dezembro de 2002.

Ao final, pede o cancelamento da exigência.

Da impugnação ao auto de infração

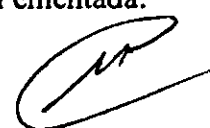
Na impugnação apresentada ao auto de infração, de fls. 220 a 227, à exceção da preliminar de tempestividade, estão transcritas as mesmas razões de defesa relatadas nos itens 14 a 23, acima, referentes, exclusivamente aos fatos que determinaram a suspensão da imunidade.

Regularmente cientificada da decisão de 1ª instância proferida por essa Delegacia de Julgamento, a interessada interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes que, por meio do Acórdão nº 103-22.260 entendeu ser nula a decisão que declarou a definitividade da exigência fiscal, enquanto pendente o julgamento da perda de imunidade, razão pela qual se procede a um novo julgamento.”

Com o Acórdão nº 06-11.686, sessão de 27 de julho de 2006, a 2ª Turma da DRJ/CTA decidiu por ratificar a intempestividade das razões apresentadas à notificação fiscal relativa a suspensão da imunidade tributária; declarar procedente a suspensão da imunidade, objeto de Ato Declaratório do Delegado da Receita Federal em Foz do Iguaçu-Pr e, em face de não terem sido apresentadas razões específicas quanto aos lançamentos de ofício, pela relação de causa e efeito, julgar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

A Decisão de primeira instância anexa às fls.574/592, restou assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002
Ementa: NULIDADE DO ACÓRDÃO



Em face do julgamento do 1º Conselho de Contribuintes, mediante o Acórdão n.º103-22.260, que anulou o processo a partir do julgamento de 1ª instância, procede-se a novo julgamento.

NULIDADE. PRELIMINAR.

Concedida oportunidade à contribuinte para apresentar esclarecimentos quanto aos fatos apurados no curso da ação fiscal e comprovada a legitimidade do lançamento, já que cumpridas as formalidades legais, deve ser rejeitada a preliminar levantada.

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002*

Ementa: IMUNIDADE

A imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal alcança somente as entidades que atendam aos requisitos previstos no art. 14 da Lei n.º 5.172/1966; o não-cumprimento de tais requisitos implica a suspensão, pela autoridade competente, da aplicação daquele "benefício".

CONSEQÜÊNCIA DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

Declarada a suspensão da imunidade pela autoridade competente, a instituição resta inserida no universo das pessoas jurídicas sujeitas aos tributos e contribuições sociais, devendo o resultado do período ser submetido à incidência tributária.

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002*

Ementa: SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Mantida a suspensão da imunidade, e não apresentadas razões específicas quanto ao lançamento de ofício, pela relação de causa e efeito, o contribuinte fica sujeito à exigência do imposto e respectivos acréscimos legais.

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002*

Ementa: SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Mantida a suspensão da isenção, e não apresentadas razões específicas quanto ao lançamento de ofício, pela relação de causa e efeito, o contribuinte fica sujeito à exigência da contribuição e respectivos acréscimos legais."

Da decisão de 1ª. instância, cientificada ao sujeito passivo aos 30/08/2006, fls. 595, recorre a contribuinte a este colegiado, através da peça recursal anexa às fls. 599/628, recepcionada aos 28/09/2006, mediante a qual reafirma as razões de impugnação, e argúi inicialmente sobre a nulidade da decisão *a quo* haja vista o não atendimento às determinações contidas no acórdão deste colegiado que anulou a decisão original proferida por aquela Turma de Julgamento. Alega a recorrente que não foi cumprida a determinação de retorno dos créditos tributários do IRPJ e CSLL para este processo e o conseqüente arquivamento do processo n.º 19945.009342/2004-11.

Requer, ainda, a nulidade do ato declaratório de desconstituição de sua imunidade tributária posto que este foi assinado por autoridade incompetente, tendo em vista que somente o Delegado da Receita Federal em Foz do Iguaçu detinha referida competência.

Aduz, que, foi um Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, o Sr. Ivair Luis Hoffmann, quem assinou o Despacho Decisório decidindo pela expedição de Ato Declaratório suspensivo do direito à fruição de imunidade e de isenção da recorrente, o que contraria frontalmente o art. 32 da Lei nº 9.430/96. Referida autoridade fiscal, frise-se, não apenas decidiu definitivamente a questão como assinou o Ato Declaratório.

Acrescenta, que, se não bastasse tamanha ilegalidade, ressalte-se que o próprio procedimento de suspensão da imunidade, prescrito na Lei nº 9.430/96 e complementado pela Lei nº 9.532/97, encontra-se eivado de diversas inconstitucionalidades. Com efeito, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3 suspendeu, liminarmente, até decisão final da ADIN, a vigência do § 1º e da alínea f do § 2º do art. 12, o art. 13, caput, e o art. 14 da Lei nº 9.532/97.

E, conclui, que, estando suspensa a vigência do art. 14 da Lei nº 9.532/97, está automaticamente suspensa a vigência do art. 172 do RIR/99, na medida em que o primeiro dispositivo estatui que 'à suspensão da imunidade aplica-se o disposto no artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996'.

Outra falha apontada no procedimento de suspensão da imunidade tributária é que o Despacho Decisório decide pela perda do benefício a partir de 1997 e o Ato Declaratório Executivo nº 65, DOU de 12/12/2003, não menciona o período no qual seria suspenso o benefício fiscal da recorrente. Para corrigir tal lapso, foi editado o Ato Declaratório Executivo nº 66, DOU de 18/12/2003, complementando o ADE nº 65, mas não reabrindo o prazo para apresentação de alegações e provas, sendo que a comunicação da ciência do ato declaratório complementar foi encaminhada somente em 22/12/2003, tendo contrariado, portanto, o disposto no art. 44, da Lei nº 9.784/99.

Ademais, não obstante o entendimento já esposado de que está suspenso o art. 32 da Lei nº 9.430/96, a Notificação Fiscal de que trata o § 1º daquele artigo determina que a fiscalização tributária 'relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando, inclusive, a data da ocorrência da infração'. Como se observa na Notificação Fiscal, a fiscalização tributária não indica a data da ocorrência da infração, informando que 'de 1997 a 2001 a entidade aplica parte substancial do seu superávit acumulado (R\$ 2.507.825,00) em gastos com obras civis. Estas de 1997 a 2001 acumulam saldo de R\$ 2.391.569,39. Ocorre que todos esses dispêndios referem-se a benfeitorias em imóveis de terceiros', restando configurado que a fiscalização não identifica, tal como exigido pela legislação em vigor, em que data teria ocorrido a suposta infração.

Alega, que, diversas têm sido as manifestações deste 1º CC em relação à impossibilidade de equiparar os superávits apurados na escrituração das entidades imunes com o lucro real, tal como pretendido no presente caso, conforme ementas de julgados que colaciona às fls. 610/611. Não é possível, portanto, simplesmente equiparar superávit a lucro real; o superávit tem maior relação com o caixa, enquanto a contabilidade do lucro real observa outros princípios, relativo à transparência das informações e definição do 'resultado' tributável. Ademais, se a recorrente, mantém (e sempre manteve) registros contábeis, a fiscalização federal deveria ter recomposto os saldos de forma a obter o correto lucro real e a correta base de cálculo da CSLL, o que torna nula a autuação fiscal lavrada.

Dessarte, a fiscalização federal deveria se valer do 'superávit' para transformá-lo em lucro líquido e, subsequentemente, para lucro real, evitando-se a imposição direta do

IRPJ e da CSLL sobre o 'superávit'. Também, a autoridade fiscal entendeu por bem autuar a recorrente com amparo no lucro real anual. Ocorre, porém, que a legislação estabelece que o lucro real é apurado trimestralmente e, quando for o caso, pode o contribuinte optar pelo lucro real anual com recolhimento de estimativas mensais. Entretanto, a fiscalização federal fazendo as vezes da empresa 'exerceu a opção' pelo lucro real anual.

Ressalte-se, outrossim, que a fiscalização, nesse ponto, incorreu em grave contradição, posto que se manifestou, na Informação Fiscal datada de 05.06.03, que a recorrente, por não reconhecer contabilmente as provisões decorrentes das obrigações de pagamento de aluguéis, estaria descumprindo normas estabelecidas por Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, tendo concluído que '(...) a escrituração não está revestida de formalidades que assegurem a respectiva exatidão como dispõe o art. 6º da IN SRF 113, de 21 de setembro de 1998 (...)'

Ora, se o fisco federal afirma que a contabilidade da recorrente não estaria revestida de formalidades para assegurar a sua exatidão, o que absolutamente não é verdade, por que a fiscalização se valeu dos dados contábeis para promover o lançamento de impostos e contribuições? Não pairam dúvidas que devem ser cancelados os autos de infração lavrados com base no 'superávit' da recorrente, haja vista que superávit de entidades imunes não é base de cálculo dos tributos sobre a renda.

Argúi, que, exige-se da recorrente os tributos sobre o 'lucro real' apurados em todo o ano-calendário de 1998. Ora, esse lucro foi composto de receitas auferidas em todos os meses, o que viola, flagrantemente, o art. 150, § 4º, do CTN. Admitindo-se que o fato gerador do IRPJ é auferir renda, não há dúvidas de que, a cada receita auferida, ocorre um fato gerador. Aduz, ainda, que, considerando que a recorrente, por se dedicar à atividade educacional, praticamente paralisa suas atividades no mês de dezembro, concedendo inclusive férias aos funcionários, dificilmente as receitas de dezembro de 1998 decorreriam de fatos geradores posteriores a 26 de dezembro. Deve ser reconhecida, nesse contexto, a decadência dos supostos débitos de IRPJ e de CSLL da recorrente, relativos ao ano-calendário de 1998, dado que a ciência dos autos de infração deu-se somente em 26/12/1998.

É o relatório.



Voto

CONSELHEIRO MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, RELATOR

O recurso é tempestivo e, considerando o arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, mister ser afastada a nulidade aduzida pela defesa sob o argumento de que a decisão recorrida não cumpriu as determinações dispostas no acórdão deste Colegiado que anulou a decisão original da 2ª Turma da DRJ/Curitiba.

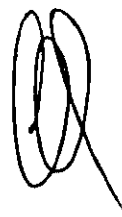
Verifica-se dos extratos anexos às fls. 571/572 que os valores lançados relativos ao IRPJ e CSLL, anos-calendário de 1998 a 2002, retornaram ao presente processo, sendo anulada a transferência do crédito tributário anteriormente efetuada para o processo nº 10945.009342/2004-11, conforme despacho de fls. 573.

Ocorre que referido procedimento foi efetivado pela DRF/Foz do Iguaçu antes do envio do presente processo para a DRJ/Curitiba, a fim de que a 2ª Turma da DRJ/CTA prolatasse nova decisão. Às fls. 574/592 encontra-se acostada a nova decisão proferida pela citada Turma de Julgamento.

Com relação ao Ato Declaratório Executivo DRF/FOZ nº 65, de 10/12/2003, assinado pelo Sr. Ivair Luis Hoffmann, que encontrava-se “Responsável pelo Expediente” daquele órgão administrativo à época da emissão do ato administrativo não vislumbro qualquer nulidade neste. Ora, se o servidor público encontrava-se na posse de portaria que o designava como “Responsável pelo Expediente” do órgão isto implica que todas as atribuições relativas ao cargo de Delegado da Receita Federal em Foz do Iguaçu tinham sido a ele conferidas, inclusive aquela que relaciona-se com a competência para suspender a imunidade tributária da pessoa jurídica. Sob esse aspecto, não vislumbro qualquer nulidade no ato administrativo de suspensão de imunidade tributária.

Quanto ao fato de ter sido emitido novo ato administrativo a fim de complementar o ADE nº 65 para que fosse especificado o período de suspensão da imunidade tributária não vejo como esta complementação tenha trazido qualquer prejuízo ao sujeito passivo, e, muito menos, lhe tenha cerceado o direito de defesa. Configurou-se o ADE DRF/FOZ nº 66, de 16/12/2003, em simples saneamento de um lapso manifesto ocorrido quando da edição do ADE anterior.

Em relação à data da ocorrência da infração apontada pela fiscalização observa-se que está é do tipo contínuo ocorrendo, portanto, durante todo o período fixado na Notificação Fiscal, ou seja, não houve qualquer desrespeito ao disposto no art. 32 da Lei 9.430/96. Na Notificação Fiscal encontram-se relatados os fatos que determinam a suspensão do benefício e o período em que dita infração ocorreu, inexistindo, pois, a nulidade aduzida pela defesa.



No concernente à imunidade das instituições de educação a alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88 estabelece que para o gozo da referida imunidade devem ser atendidos os requisitos previstos em lei. Tais requisitos estão dispostos no art. 14 do CTN. No entanto, foi editada a Lei nº 9.532/97, que passou a dispor, no seu art. 12, sobre as condições para o gozo da imunidade em tela.

Todavia, como aduz a defesa, referida lei foi objeto de ação direta de inconstitucionalidade (ADin 1802-DF), sendo que o Tribunal, em medida cautelar, suspendeu a eficácia do § 1º e alínea “f” do § 2º do art. 12 e os arts. 13 e 14 da aludida lei. Desta forma, os dispositivos ora vigentes que regulam o disposto na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88 são os seguintes:

Art 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (eficácia suspensa)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

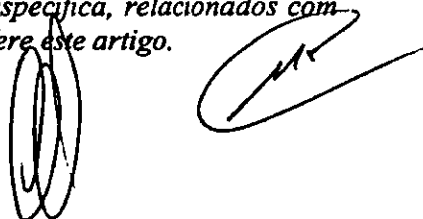
d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; (eficácia suspensa)

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.



§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinando exercício, destine referido resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais. (eficácia suspensa)

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido. (eficácia suspensa)

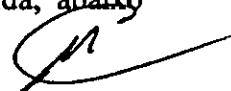
Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996. (eficácia suspensa)

Vê-se que os dispositivos que tiveram sua eficácia suspensa - § 1º e alínea "f" do § 2º do art. 12 e o art. 13 - não foram utilizados para efeitos da suspensão da imunidade que ora se aprecia.

Porém, diferentemente do que aduz a defesa, considero que no caso de descumprimento dos demais requisitos legais previstos no art. 12 da Lei nº 9.532/1997, deverão ser observados os procedimentos previstos no art. 32 da Lei nº 9.430/1996. Isto porque a suspensão, feita pelo STF, do art. 14 da Lei nº 9.532/1997 foi em decorrência da também suspensão do artigo 13 da mesma lei. Ocorre que a disciplina do art. 14 é aplicável não só para a hipótese de suspensão da imunidade prevista no art. 13, mas, também, por descumprimento de qualquer das condições do art. 12, razão pela qual, é sustentável que o art. 32 da Lei nº 9.430/96 continua a reger os processos administrativos de suspensão de imunidade, inclusive na hipótese prevista na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF/88.

Ressalte-se, por oportuno, que o artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996, trata unicamente da parte procedimental a ser adotada nos casos de suspensão da imunidade e da isenção, inexistindo qualquer motivação para que o STF suspenda a eficácia do disposto no referido artigo.

Em relação à suspensão da imunidade tributária da contribuinte, para o período de 01/01/1997 a 31/12/2002, reporto-me às razões de decidir da decisão *a quo*, a qual enfrenta de forma minudente a questão, acompanhando as conclusões da decisão recorrida, abaixo transcritas:



"Da imunidade

Inicialmente recebeu a interessada Notificação Fiscal de fls. 326/329 (fls. 48/51 do processo n.º 10945.009298/2003-68), juntado ao presente e que foi renumerado de fls. 01/195 para 279/473 para apresentar no prazo de trinta dias as alegações e provas que entendesse necessárias para afastar os fatos apurados no curso dos trabalhos de auditoria, e que determinaram a suspensão da imunidade tributária de impostos de que trata a alínea "c", inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, por constituírem inobservância dos requisitos ou condições previstos nos artigos 9º, § 1º e 14 da Lei n.º 5.172/1966 – Código Tributário Nacional, c/c 12, 13 e 14 da Lei n.º 9.532/1997.

Ali consta como descrição dos fatos apurados:

- a) distribuição de parcela dos resultados aos sócios e, por decorrência, a aplicação não integral do resultado do superávit de suas contas na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais;
- b) falta de escrituração revestida das formalidades que assegurem a exatidão dos dados para comprovação das informações.

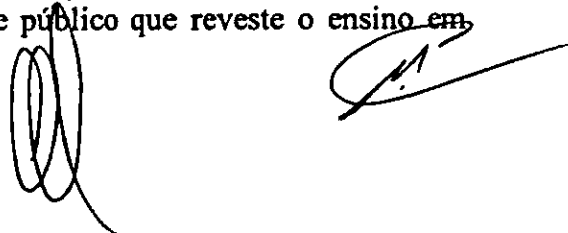
Esmiuçando os dois itens acima descritos, temos que, os fatos que ensejaram a edição do ato foram:

a) por primeiro, a entidade promoveu a construção de benfeitorias sobre imóvel pertencente ao sócio-diretor, Oswaldo Pereira Barbosa sem que tivesse sido estabelecida qualquer regra para o ressarcimento das despesas incorridas. Posteriormente, o imóvel foi vendido para João Carlos Di Gênio, e as obras edificadas pela ora autuada geraram acréscimo de valor ao bem do alienante, que em nada colaborou para isso;

b) por segundo, firmou contrato de locação com o novo proprietário do imóvel-sede, que também é sócio da entidade, João Carlos Di Gênio, onde se compromete a pagar aluguel que incidiria sobre as edificações por ela mesma erigidas e que, contabilmente, constituem o ativo imobilizado da entidade. O contrato de locação foi apenas parcialmente cumprido uma vez que reconheceu contabilmente os valores referentes aos meses de fevereiro a junho de 2002. Findo este período, cessaram-se os pagamentos e não foram reconhecidas as provisões decorrentes dessas obrigações e;

c) por terceiro, obteve um empréstimo financeiro junto à empresa Editora Sol Soft's e Livros Ltda, cuja responsável, de forma indireta também possui interesses junto à associação, tendo procedido à atualização dos valores utilizando taxas que não guardam relação com aquelas acordadas, ou seja, atualização pelo IGP-DI. Assim, para uma taxa prevista de 23,83%, no ano-calendário de 2002, atualizou o saldo utilizando percentuais que, em alguns meses, chegou a 5%.

Aqui, importa salientar que a imunidade das instituições de educação é subjetiva e condicionada. No sentido finalístico é atribuído por tratar-se de substituição ou acréscimo à atividade estatal — o interesse público que reveste o ensino em



todos os níveis — sendo, assim, imunizada, pois, em tese, todo o seu patrimônio, renda e serviços está voltada a um fim que também é de interesse, atribuição ou dever do estado. O essencial é que atuem sem fins lucrativos e satisfaçam as condições legais já citadas. Irrelevante a cobrança pelos serviços prestados, desde que os valores recebidos não sejam distribuídos como lucros e sejam aplicados, no País, na manutenção de sua atividade precípua.

A condição de aplicar toda a receita na manutenção dos seus objetivos tem por objetivo impedir que os valores que deixam de ser recolhidos sob forma de tributos, tomem outro destino que não aquele previsto na legislação, tornando inócuo o benefício constitucional.

Reza o art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal de 1988 que:

“Seção II

Das Limitações do Poder de Tributar

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;”

Como se vê, a redação deste dispositivo constitucional deixa muito claro que a imunidade, no tocante ao IRPJ, será concedida às instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos da lei. Nesse sentido, existe um dever para este tipo de instituição (essencial para o gozo da imunidade), qual seja, o atendimento dos requisitos da lei.

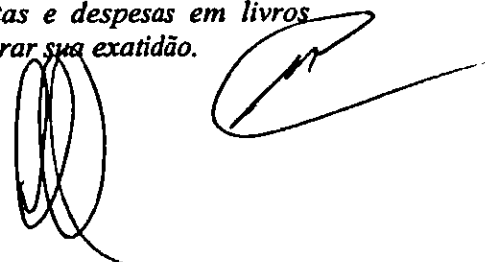
Recepcionado que foi pela Constituição da República de 1988, como Lei Complementar, nos moldes do art. 146, inciso II, desta mesma Constituição, o Código Tributário Nacional - CTN, assim dispõe no seu art. 14:

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem a qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; (Redação que existiu até 09/01/2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

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



§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.” (Grifou-se)

No mesmo passo, a Lei nº 9.532, de 10/12/1997, com vigência a partir de 01/01/1998, estabelece em seus arts. 12 a 14, que:

[...]

Por sua vez, a Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal – SRF nº 113, de 21/09/1998, tendo em vista as disposições dos artigos 12 a 14 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, assim determinou:

[....]

Conforme consta da Informação Fiscal de fls. 326 a 329, foram constatadas diversas inconsistências na contabilidade da impugnante. Eis os fatos que culminaram com a emissão do Ato Declaratório Suspensivo da Imunidade:

a) a Associação Educacional Iguaçu - AEI foi constituída em 20 de outubro de 1986 como entidade sem fins lucrativos com três sócios a saber: Oswaldo Pereira Barbosa, Gilberto Brihy Júnior e Elisabete Brihy Russo. Em 1997 (doc. fls.20/21), ocorreu o desligamento dos sócios Gilberto Brihy Júnior e Elisabete Brihy Russo para, simultaneamente, ingressarem na associação João Carlos Di Gênio e Maria Tozzi Di Gênio;

b) a Associação Educacional Iguaçu começou a funcionar em imóvel pertencente ao sócio Oswaldo Pereira Barbosa que, conforme afirma a impugnante, lhe teria sido cedido por meio do contrato de comodato de fl. 228 com prazo estipulado de dez anos;

c) entre os anos de 1997 e 2001 a Associação Educacional Iguaçu aplicou parte substancial do seu superávit acumulado em obras no imóvel do sócio que acumularam no período um saldo de R\$ 2.391.569,39, sem que tenha recebido nenhum tipo de ressarcimento e, sem ter formalizado, até 31/10/2001, qualquer procedimento no que se refere à definição dos direitos e obrigações da entidade e do sócio, mesmo depois de já ter transcorrido o prazo previsto no contrato de comodato;

d) a outra questão levantada e que veio corroborar a atitude do fisco de propor a suspensão da imunidade diz respeito ao fato de que durante os anos de 1998 a 2001, a entidade contabilizou como despesas de aluguel, no Livro Razão (fls. 57 a 69) o pagamento de prestações de imóvel financiado junto à Caixa Econômica Federal, em nome do sócio-diretor Oswaldo Pereira Barbosa.

Suspensa a imunidade, a entidade impugna o ato alegando ter usufruído o imóvel, gratuitamente durante mais de dez anos; diz existir cláusula no contrato de locação prevendo a indenização das benfeitorias introduzidas no imóvel; e não concorda com o fato de que existem irregularidades em sua contabilidade.

Inicialmente cabe analisar o referido Contrato de Comodato de fl. 431. Trata-se de um contrato particular que, não surte efeito em relação a terceiros, no caso perante a Secretaria da Receita Federal, pois não foi levado a Registro Público, conforme estabelece o art. 135 da Lei nº 3.071/1916, Código Civil Brasileiro vigente à época da ocorrência dos fatos:

Art. 135 - O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na disposição e administração livre de seus bens sendo subscrito por 2 (duas) testemunhas, prova as obrigações convencionais de qualquer valor. Mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros (art. 1.067), antes de transcrito no Registro Público

Ora, analisando o referido documento observa-se que não existe nenhuma cláusula que, mesmo remotamente, estabeleça qualquer hipótese de ressarcimento por obras realizadas pelo mandatário. Os documentos de fls. 320 a 322 e 386 a 414, representados por parte do Livro Razão da contribuinte, demonstram que durante os anos-calendário de 1997 a 2001, foram efetuadas obras sobre o imóvel pertencente ao sócio-diretor, caracterizando distribuição de resultados ao sócio e, por decorrência, a aplicação não integral do resultado do superávit de suas contas na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos.

Como já mencionado anteriormente, o contrato de comodato firmado entre o Sr. Oswaldo Pereira Barbosa, sócio-diretor da autuada, e a Associação Educacional Iguaçu, em 1988, com prazo de duração de dez anos, prevê o uso gratuito do imóvel registrado sob a matrícula 58.448, descrito como uma área de 5.775,72 m², contendo uma benfeitoria com área construída de 965,00 m² (fl.310 e 340).

Durante a vigência do contrato, e especialmente nos anos-calendário compreendidos entre 1997 e 2001, a impugnante efetuou várias obras no imóvel de Oswaldo Pereira Barbosa, seu sócio-diretor. Posteriormente, em 27/09/2001, conforme consta da Escritura de Venda e Compra de fls. 303 a 306, Oswaldo Pereira Barbosa vendeu o imóvel para João Carlos Di Gênio, também sócio da entidade, fazendo constar: ... **pelos outorgantes vendedores me foi dito que a justo título são senhores e legítimos possuidores, completamente livre e desembaraçado de qualquer ônus ou responsabilidades, mesmo por hipotecas ainda que legais, vínculos, impostos e taxas em atraso ou outros gravames do seguinte imóvel:...**”(segue a descrição do imóvel).

Muito embora não gere nenhum reflexo no presente processo, importa salientar que as edificações erigidas no imóvel pela Associação Educacional Iguaçu e que somam algo em torno de 6.250,00m², sequer foram averbadas junto ao Cartório de Registro de Imóveis. Perceba-se no Registro de fl. 310, cuja última alteração ocorreu em 20/02/2002, quando foi levado a registro o contrato de alienação do bem em favor de João Carlos Di Gênio, que apenas a construção existente à época do comodato, com 965,00m², é mencionada na matrícula do imóvel, contrariando o que determina a legislação dos registros de imóveis.



Na impugnação, a entidade tenta afastar a irregularidade encontrada, argumentando, que o antigo proprietário (Oswaldo Pereira Barbosa) também promoveu edificações no imóvel, conforme consta do contrato anexado aos autos. Realmente, o contrato de fl. 346, refere-se à construção pré-fabricada em alvenaria, com 963,24m², firmado entre Oswaldo Pereira Barbosa e ITACIMA, CNPJ 76.796.119/0001-84, em 27 de outubro de 1987. Ocorre que esta obra já constava do contrato de mútuo e foi efetuada em período anterior aos fatos que estão sendo analisados, razão pela qual não alteram a situação.

Da locação do imóvel-sede

Acompanhando o raciocínio desenvolvido para autoridade fiscal, eis os fatos ocorridos na seqüência:

a) como já foi dito anteriormente, até 27 de setembro de 2001 o imóvel que pertencia a Oswaldo Pereira Barbosa, e foi transferido para João Carlos Di Gênio, por meio da escritura de compra e venda de fls. 303 a 306, a qual, somente foi levada a registro no cartório competente em 20 de fevereiro de 2002 (fl.310);

b) em 31 de outubro de 2001, a Associação Educacional Iguaçu assinou, com João Carlos Di Gênio, contrato de locação do imóvel onde está situada sua sede (fls. 229/232) e, durante os meses de fevereiro a junho de 2002 apropriou como despesas de aluguel o valor de R\$ 520.641,36;

c) após junho de 2002 os pagamentos de aluguel deixaram de ser efetuados e a entidade não contabilizou as provisões correspondentes;

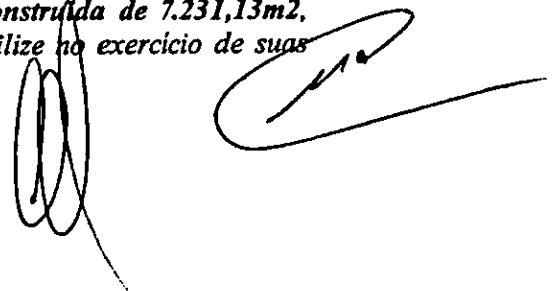
d) ocorre que conforme estipulado na Cláusula Primeira do contrato de locação a AEI estaria pagando aluguel sobre uma construção que ela própria erigiu, referente a qual não recebeu nenhum repasse a título de ressarcimento;

e) conjugado a isso tem que os recibos apresentados para justificar tais pagamentos não foram considerados hábeis para comprovar as despesas, uma vez que não se encontram assinados;

Desta forma, o imóvel que havia sido recebido em regime de comodato passou às mãos do novo proprietário. Mais tarde, em 31 de outubro de 2001, quando a entidade firmou contrato de locação com o novo proprietário, João Carlos Di Gênio (fls. 311 a 314), os 965,00m² que compunham a área construída original, havia sido incrementada em mais de 6.250,00m², sem reste comprovado que a impugnante tenha recebido qualquer valor a título de ressarcimento.

Consta da Cláusula Primeira do Contrato de Locação (fls. 311 a 314):

"CLÁUSULA PRIMEIRA - O LOCADOR como legítimo proprietário do imóvel localizado na Av. Paraná, 3695, Jardim Central, Foz do Iguaçu/PR., CEP - 85858-030, constituindo-se de terreno com área de 5.775,72m² e área construída de 7.231,13m², loca-o à LOCATÁRIA, para que dele se utilize no exercício de suas atividades educacionais."



É importante salientar que a entidade, por meio deste contrato de locação, viu-se na obrigação de pagar aluguel sobre as edificações que ela própria erigiu e arcou com os custos. Ou seja, durante o prazo em que durou o contrato de comodato, a contribuinte não pagou aluguel porém, contribuiu de forma direta, por meio das edificações que promoveu, com o incremento na valorização do bem pertencente ao sócio-diretor que, no momento da alienação foi beneficiado com o incremento do valor.

Posteriormente, quando firmado o contrato de locação com o novo proprietário do imóvel e sócio da entidade, além de não ter sido ressarcida dos custos arcados com as obras promovidas no imóvel, a interessada se viu impingida a pagar ao sócio-adquirente, aluguéis sobre as obras implantadas no imóvel, com os seus recursos.

Ainda cumpre transcrever a Cláusula Quinta do referido Contrato de Locação, que dispõe:

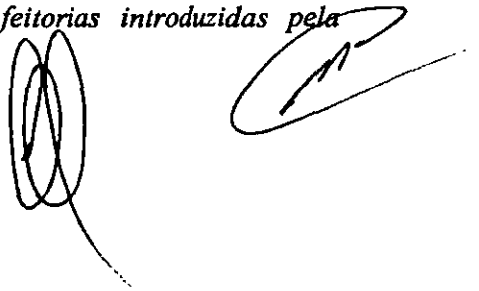
"CLÁUSULA QUINTA – A LOCATÁRIA, salvo as obras que importem na segurança do imóvel, obriga-se por todas as demais, às suas custas, devendo trazer o imóvel locado em perfeitas condições de higiene e limpeza, tal como o está recebendo, para assim restituí-lo quando findo ou rescindido o presente contrato, sem direito a retenção ou indenização por quaisquer benfeitorias feitas, as quais, se permitidas expressamente pelo LOCADOR, desde logo serão incorporadas ao imóvel, que de qualquer maneira, deverá ser reposto em seu estado original, cã assim queira o LOCADOR."

Em sua defesa, a entidade diz que a autoridade fiscal deixou de observar o disposto na Cláusula Décima Primeira do contrato, que dispõe:

"CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA – A LOCATÁRIA devidamente autorizada pelo LOCADOR realizará as benfeitorias, acabamento, adaptações, etc., no imóvel locado, que entender necessárias ao desenvolvimento de suas atividades sociais. Tais benfeitorias passarão a integrar o imóvel.

Parágrafo primeiro – A LOCATÁRIA terá direito a uma indenização pelo valor correspondente às aludidas benfeitorias, as quais deverão ser pagas pó ocasião de eventual venda do imóvel, se tal venda vier a ser levada a efeito no curso da locação, ou se a venda não se efetivar nesse curso, o pagamento deverá ser feito quando da descisão do presente contrato de locação.

Parágrafo segundo – O pagamento das benfeitorias, a critério do LOCADOR, será feito pelo valor correspondente aos gastos despendidos pela LOCATÁRIA com as mesmas ou pelo valor de mercado de tais benfeitorias à época em que o ressarcimento à LOCATÁRIA, ora avençado, venha a ser efetivado. Nesta última hipótese (liquidação pelo valor de mercado), deverão ser atribuídos valores distintos: a) para o terreno; b) para as benfeitorias já existentes à época do início da locação ou que tenham sido pagas pelo próprio LOCADOR, e c) para as benfeitorias introduzidas pela LOCATÁRIA.



Parágrafo terceiro – Em caso de venda do imóvel, os valores que venham a ser estabelecidos para a mesma, serão liberados para cada uma das partes, proporcionalmente às respectivas entradas de numerário e ao montante a que cada um tiver direito, em consonância com os parâmetros previstos no parágrafo anterior.

Parágrafo quarto – Na hipótese de pagamento por ocasião da rescisão deste contrato, o montante a ser pago à LOCATÁRIA deverá ser aferido e liquidado em consonância com os preços, prazos e demais condições que estejam sendo praticados no mercado, para imóveis semelhantes ao locado, observado o que se acha previsto no parágrafo segundo desta cláusula.” (Grifo nosso)

Ora, como bem consta da parte grifada a previsão de ressarcimento por obras efetuadas no imóvel locado só se aplica àquelas que vierem a ser realizadas após a assinatura do contrato e, desde que autorizadas pelo LOCADOR. Nada é mencionado quanto às obras já efetuadas anteriormente pela locatária.

Quanto ao aditivo ao contrato de locação, fl. 345, entendo que o mesmo não surte qualquer efeito junto aos autos já que foi firmado em 14 de abril de 2003, ou seja, em data posterior aos fatos que aqui estão sendo analisados.

Da irregularidade na contabilidade da entidade

No item seguinte, a entidade afirma que o fato de não escriturar a provisão dos aluguéis devidos e não pagos, ao proprietário do imóvel, não constitui fato relevante que possa gerar os efeitos pretendidos pela autoridade fiscal uma vez que se trata de procedimento sanável, sem nenhum prejuízo aos envolvidos.

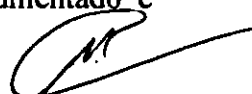
Esta alegação é desprovida de crédito já que, o fato de a entidade haver descumprido as condições impostas para usufruir a imunidade, constitui argumento suficiente para a edição de ato tendente a suspender o benefício previsto.

Aqui importa salientar que se tratando de benefício de caráter especial, o reconhecimento do direito à isenção e à imunidade está absolutamente atrelado à observância do previsto na legislação de regência, especialmente o art. 14 do Código Tributário Nacional e o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, ambos transcritos nos itens 39 e 40 acima.

Do contrato de mútuo

Finalmente, a entidade alega que não houve qualquer irregularidade na atualização dos débitos referentes ao contrato de mútuo, firmado com a Editora Sol Soft's e Livros Ltda, que obedeceram aos índices acordados.

Também neste item não cabe razão à impugnante. A autoridade fiscal comprovou que no exercício de 2002, a variação do IGP-DI ficou em 23,83% e a entidade aplicou atualização que, em alguns meses chegou a 5%. Como já foi dito anteriormente, o gozo de qualquer benefício está condicionado à observância do comando legal, portanto, qualquer mudança nos critérios de cálculo e registro de obrigações deve estar minuciosamente documentado e esclarecido, a fim de evitar possíveis transtornos.



Concluo, portanto, estar correta a suspensão da imunidade.”

A recorrente argúi sobre a decadência do crédito tributário constituído para o ano-calendário de 1998, sob a alegação de que o IRPJ é tributo sujeito a lançamento por homologação e os fatos geradores são mensais, não havendo que se falar em lançamento de valores para os quais já decorreram cinco anos entre a data do fato gerador mensal e a autuação.

No caso do imposto de renda, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (CTN, art. 43).

Quanto ao tempo de ocorrência do fato gerador, a doutrina adotou a seguinte classificação: instantâneos, periódicos e continuados.

Os fatos geradores periódicos, também denominados complexivos, são aqueles que se realizam ao longo de um intervalo de tempo. A seu respeito, Luciano Amaro discorreu, *verbis*:

“(...) Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam ‘n’ fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo(...)”.

Também Hugo de Brito Machado se pronunciou a respeito, *verbis*:

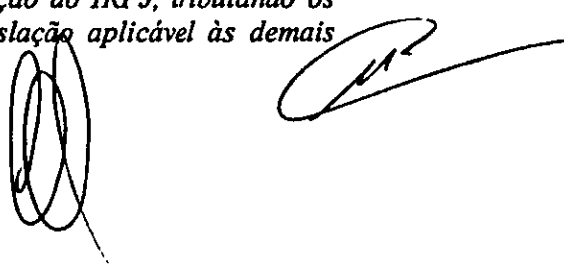
“O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide, em regra geral, sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período. O imposto, em princípio, é de incidência anual. Existem, porém, ao lado dessa incidência genérica, incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem ser mera antecipação da incidência genérica e podem ser, em certos casos, incidência autônoma.

Em se tratando de imposto de incidência anual, pode-se afirmar que o seu fato gerador é da espécie dos fatos continuados. E em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de fato gerador complexo.”

Essa é exatamente a situação do IRPJ e da CSLL – Apuração Anual. Significa, portanto, que o fato gerador da exigência ocorreu apenas e tão-somente no dia 31 de dezembro de 1998, dado tratar-se de fato gerador complexivo e como o contribuinte foi notificado dentro dos cinco anos a que alude o art. 150 do CTN, não há que se falar em decadência.

Com o Termo de Verificação e Encerramento Fiscal, anexo às fls. 195/197, os autuantes esclarecem que:

“Tendo sido efetivada a suspensão da imunidade/isenção da entidade, procedemos à lavratura do Auto de Infração do IRPJ, tributando os resultados da entidade com base na legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.



As cópias das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica de entidade imune – DIPJ encontram-se às folhas 88 a 194. (...)

Para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda consideramos o período de apuração anual, tendo em vista a inexistência na escrituração da contribuinte de demonstrações de resultado que possibilitem identificar o resultado trimestralmente. A planilha de “Demonstração do Lucro Real” encontra-se na folha 50 e as cópias das demonstrações de resultado dos anos-calendário de 1998 a 2002, extraídas dos Livros Diários, às folhas 51 a 55.” (negritei)

Conforme demonstrativos anexos às fls. 50 e 56, a fim de efetivação do lançamento, foi apurado o Lucro Real dos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, utilizando-se as seguintes parcelas:

(=) *SUPERÁVIT DO PERÍODO*

(+) *Adições*

1) *Prestações habitacionais não dedutíveis*

2) *Aluguéis*

(=) *LUCRO REAL DO PERÍODO*

Em sua defesa a recorrente se reporta a julgados deste 1º CC para discorrer sobre a impossibilidade de equiparar os superávits apurados na escrituração das entidades imunes com o lucro real. Argúi que, se a recorrente mantém (e sempre manteve) registros contábeis, a fiscalização federal deveria ter recomposto os saldos de forma a obter o correto lucro real e a correta base de cálculo da CSLL, o que torna nula a autuação fiscal lavrada.

Alega, também, que a autoridade fiscal entendeu por bem autuar a recorrente com amparo no lucro real anual. E acrescenta que a legislação estabelece que o lucro real é apurado trimestralmente e, quando for o caso, pode o contribuinte optar pelo lucro real anual com recolhimento de estimativas mensais. Entretanto, a fiscalização federal fazendo as vezes da empresa ‘exerceu a opção’ pelo lucro real anual.

E conclui, que, se o fisco federal afirma que a contabilidade da recorrente não estaria revestida de formalidades para assegurar a sua exatidão, o que absolutamente não é verdade, por que a fiscalização se valeu dos dados contábeis para promover o lançamento de impostos e contribuições? Não pairam dúvidas que devem ser cancelados os autos de infração lavrados com base no ‘superávit’ da recorrente, haja vista que superávit de entidades imunes não é base de cálculo dos tributos sobre a renda.

Da verificação das regras de tributação tem-se que, considerando a suspensão do benefício da imunidade a contribuinte passaria a estar sujeita à tributação das pessoas jurídicas em geral, ou seja, com base no lucro real ou arbitrado. Caso a contribuinte mantivesse escrituração que permitisse a apuração do lucro real esta seria a forma a ser utilizada pelo fisco para a obtenção da base de cálculo tributável. Na falta desta, caberia ao fisco fixar os lucros tributáveis mediante arbitramento.

Verificando o auto de infração lavrado para o IRPJ vê-se que, nos presentes autos, a tributação foi efetuada com base no superávit apurado pela entidade, em cada ano-calendário, adicionando-se a este os valores contabilizados a título de aluguéis na Conta: Aluguéis, Locações e Arrendamentos. Informa a fiscalização que, fls. 197: “Os valores

contabilizados como despesas de aluguel relacionados ao contrato de locação, (...) estão sendo considerados pela fiscalização como despesas indedutíveis e, portanto, adicionadas ao lucro líquido (superávit), (...)”.

Considero que a sistemática de utilizar a diferença entre as receitas e despesas informadas pela contribuinte em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica de entidade imune - DIPJ, adicionada a esta “despesas ditas indedutíveis”, como valor tributável a título de Lucro Real, não encontra respaldo na legislação de regência, porquanto não pode prevalecer o lançamento diretamente sobre diferença entre receitas e despesas, dado que o *superávit* apurado não se confunde com Lucro Real.

Como base de cálculo da exação o lucro real deve ser apurado em estrita obediência ao disposto no art. 6º. e seus parágrafos do Decreto-lei 1.598/77, e alterações posteriores, não havendo como equiparar os *superávits* apurados na escrituração das entidades imunes, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses *superávits* compatíveis com a base de cálculo prevista em lei. O fisco, em prestígio à legalidade, quando da suspensão da imunidade da pessoa jurídica, deverá apurar os resultados da entidade com base no lucro real quando existirem registros contábeis, restando-lhe a alternativa de arbitramento do lucro quando for impossível a quantificação do IRPJ por aquela forma de tributação.

Regra geral, o período-base de apuração do lucro real é trimestral, e a apuração do lucro real anual é reservada para os casos de pessoas jurídicas que tenham optado pelo regime especial de pagamento mensal com base em estimativa. De acordo com a lei, a opção é do sujeito passivo, não havendo previsão para que a fiscalização a exerça.

Dessarte, como aduz a defesa, a regra geral de tributação é pela apuração trimestral, sendo a sistemática de Apuração Anual – Lucro Real Anual – opção a ser efetivada pelo contribuinte, nos exatos termos da Lei 9.430, de 1996, que dispõe:

“Art. 1º. 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, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

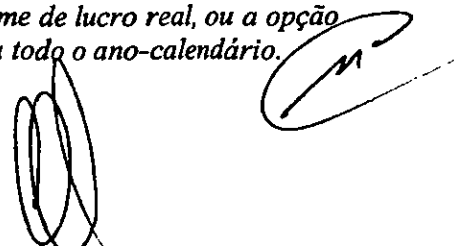
Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, ...

[...]

3º. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, ...

[...]

Art. 3º. A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º., pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º. será irretroatável para todo o ano-calendário.



Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º. será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. (negritei)

Dessarte, o procedimento adotado no presente processo seja para determinação do *quantum* de base de cálculo a ser tributada, seja em relação ao período temporal a ser considerado nesta apuração, não pode ser convalidado, haja vista que fere a legislação tributária de regência.

Da mesma forma que em relação ao IRPJ, a exigência relativa à CSLL também não pode subsistir tendo em vista a existência das mesmas deficiências quando da apuração de sua base de cálculo.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares aduzidas pela defesa, ratificar a suspensão da imunidade procedida pelo DRF/Foz do Iguaçu, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente.

Sala das Sessões - DF, em 04 de julho de 2007


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

