



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 11020.002.647/00-73
Recurso nº. : 127.223
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exercícios de 1996 a 2000
Recorrente : SOCIEDADE LITERÁRIA SÃO BOAVENTURA
Recorrida : DRJ EM SANTA MARIA - RS
Sessão de : 19 de março de 2003
Acórdão nº. : 101-94.140

IPRJ – INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. – A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI “c” da Constituição Federal, de 1988, alcança as Instituições de Assistência Social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos insertos no artigo 14 da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN.

Por outro lado, como base de cálculo da exação o lucro real deve ser apurado em estrita obediência ao disposto no art. 60 e seus parágrafos do Decreto-lei nº 1.598, de 197, e alterações posteriores, não havendo como equiparar-se aos superavits registrados na escrituração das entidades imunes, que dentre outros fatores não promovem a correção monetária dos elementos patrimoniais, nem determinam o lucro líquido que lhe serve de ponto de partida e, ainda, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses superavits compatíveis com a base de cálculo em lei prevista.

PROCEDIMENTOS REFLEXOS - Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento procedido na área do I.R.P.J., intitulado principal, é aplicável às exigências reflexas, dada a relação de causa e efeito que a ambos vincula.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE LITERÁRIA SÃO BOAVENTURA

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo nº. :11020.002.647/00-73
Acórdão nº. :101-94.140

2


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL PAULO ROBERTO CORTEZ e CELSO ALVES FEITOSA.

Recurso nº. : 127.223
Recorrente : SOCIEDADE LITERÁRIA SÃO BOAVENTURA

RELATÓRIO

SOCIEDADE LITERÁRIA SÃO BOAVENTURA, já qualificada nos presentes autos, recorre para este Conselho contra decisão do Sr. Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS que, apreciando a impugnação tempestivamente apresentada, julgou procedente exigência fiscal formulada através dos Autos de Infração de fls. 04/05 (IRPJ), 12/13 (CS), 16/20 (COFINS) e 33/35 (PIS).

O RELATÓRIO DE ATIVIDADE FISCAL E TERMO DE ENCERRAMENTO de fls. 44/66 descreve, com minúcias, as irregularidades apuradas e que deram causa à exigência do crédito tributário objeto do presente litígio, conforme se constata pelos trechos abaixo transcritos:

“O que constatamos, no entanto, é que os estabelecimentos (filiais e departamentos) analisados anteriormente exercem atividades essencial e preponderantemente mercantis e/ou industriais.

Note-se que não se trata aqui de questionar se a Sociedade Literária São Boaventura, através de outros de seus inúmeros “departamentos”, exerce a assistência social. O que se aborda, aqui, é a natureza e a preponderância das atividades exercidas pelos “departamentos” sob análise.

Cabe ressaltar, ainda, o Estatuto da Sociedade Literária Boaventura que prevê (fls. 89), como sua finalidade, “*o ensino em seus vários graus, o amparo aos necessitados, nomeadamente à juventude, a defesa da saúde e a assistência médico-social, e a promoção social e cultural da coletividade*”.

.....
Constatamos, ainda, que os departamentos anteriormente citados funcionam, na prática, de forma independente de quaisquer atividades assistenciais eventualmente existentes e que se dedicam a atividades mercantis. Portanto, é nosso entendimento que não se pode falar em imunidade e/ou isenção de COFINS ou de quaisquer outros tributos quando estamos tratando do exercício de atividade de comércio e de indústria.

.....
3- CONCLUSÃO

Pelo exposto, conclui-se que as atividades exercidas pelos cinco estabelecimentos/departamentos elencados no início desse relatório (funcionando sob quatro CNPJ's distintos), além de não previstas



nos serviços institucionalmente oferecidos pela instituição, se configuram essencialmente mercantis/industriais, o que afasta as benesses fiscais concedidas às entidades filantrópicas sem fins lucrativos e coloca estes estabelecimentos no mundo das empresas em geral. Não tem cabimento falarmos em filantropia quando analisamos as atividades de uma gráfica que imprime, por exemplo, livros para editoras comerciais, ou uma fábrica de vinho, que vende seu produto comercialmente ou, ainda, por lojas que vendem mercadorias ao público.

.....
Entendemos, portanto, que estão protegidos pela imunidade constitucional apenas o patrimônio, as rendas ou serviços prestados sem fins lucrativos. Não se pode, de forma alguma, dizer que tais atividades são desenvolvidas em caráter não econômico, não lucrativo, não empresarial ou não explorativo.

Não procede a eventual invocação da tese de que os recursos obtidos nas atividades não estatutariamente oferecidas são integralmente aplicados em seus objetivos institucionais, ou de que para o reconhecimento da imunidade constitucionalmente prevista bastaria a observância dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, principalmente no que tange à destinação dos recursos.

.....
Há que se esclarecer, por fim, que o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos não tem o efeito de garantir, por si só, a imunidade pretendida visto não ser esta a natureza subjetiva – não afetando propriamente a pessoa jurídica da entidade – mas objetiva e condicionada, concernente ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 259 a 280, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A prestação de serviços gráficos a terceiros (indústria gráfica), a venda de jornais (avulsa, assinaturas e publicidade), o comércio de artigos de papelaria, a fabricação e a venda de vinhos e a venda de produtos agrícolas e agropecuários não estão entre as rendas e os serviços institucionalmente oferecidos pela Instituição, nem se coadunam com suas finalidades essenciais, estando portanto, fora do abrigo da imunidade constitucional.

INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO



Instituição de Assistência Social que exerce atividade comercial e/ou industrial sujeita-se ao recolhimento do imposto devido nos mesmos moldes das pessoas jurídicas de direito privado, com base no resultado mercantil apurado.

INCOREÇÃO DO LANÇAMENTO

As alegações sem provas não são suficientes para descaracterizar o lançamento corretamente constituído.

Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/11/1995 a 31/12/1999

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A prestação de serviços gráficos a terceiros (indústria gráfica), a venda de jornais (avulsa, assinaturas e publicidade), o comércio de artigos de papelaria, a fabricação e a venda de vinhos e a venda de produtos agrícolas e agropecuários não estão entre as rendas e os serviços institucionalmente oferecidos pela Instituição, nem se coadunam com suas finalidades essenciais, estando portanto, fora do abrigo da imunidade constitucional.

INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO

Estabelecimento criado por Instituição de Assistência Social que exerce atividade comercial e/ou industrial sujeita-se ao recolhimento da contribuição devida nos mesmos moldes das pessoas jurídicas de direito privado, com base no faturamento do mês.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 30/04/1992 a 31/12/1999

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A prestação de serviços gráficos a terceiros (indústria gráfica), a venda de jornais (avulsa, assinaturas e publicidade), o comércio de artigos de papelaria, a fabricação e a venda de vinhos e a venda de produtos agrícolas e agropecuários não estão entre as rendas e os serviços institucionalmente oferecidos pela Instituição, nem se coadunam



com suas finalidades essenciais, estando portanto, fora do abrigo da imunidade constitucional.

INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO

Estabelecimento criado por Instituição de Assistência Social que exerce atividade comercial e/ou industrial sujeita-se ao recolhimento da contribuição devida nos mesmos moldes das pessoas jurídicas de direito privado, com base no faturamento do mês.

DECADÊNCIA

O direito de proceder ao lançamento da COFINS extingue-se após dez anos, contados conforme o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A prestação de serviços gráficos a terceiros (indústria gráfica), a venda de jornais (avulsa, assinaturas e publicidade), o comércio de artigos de papelaria, a fabricação e a venda de vinhos e a venda de produtos agrícolas e agropecuários não estão entre as rendas e os serviços institucionalmente oferecidos pela Instituição, nem se coadunam com suas finalidades essenciais, estando portanto, fora do abrigo da imunidade constitucional.

INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO

Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de pagamento estabelecidas em lei para o IRPJ.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC

O legislador ordinário federal, fazendo uso da autorização conferida no Código Tributário Nacional (§ 1º do art. 161 da Lei nº 5.176, de 1966), fixou por diversas vezes, taxa de juros diversa da estabelecida no aludido dispositivo. Hoje, os juros são cobrados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC – por força do dispositivo no art. 13 da Lei nº 9.065,

de 1995, não havendo reparos a fazer quanto aos juros cobrados nos Autos de Infração.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Em seu recurso voluntário de fls. 291/328, se manifesta basicamente adotando a mesma linha de argumentação desenvolvida na fase impugnativa, cuja síntese pode ser assim apresentada:

- i) que é uma sociedade civil, sem fins lucrativos, de caráter assistencial, filantrópico e beneficente, tendo por finalidade o ensino em seus vários graus, o amparo ao necessitados, a promoção social e a cultura coletiva, vinculada à Ordem dos Frades Capuchinhos do Rio Grande do Sul;
- ii) a realização do seu objetivo social é proporcionada por seus estabelecimentos de ensino, de assistência social, hospitais, ambulatórios, farmácias, bem como através de jornais, editoras, tipografias, gráficas, livrarias, departamentos de pesquisa, editoriais de publicações de caráter histórico, científico, dentre outros;
- iii) a demonstração da abrangência da atividade assistencial desenvolvida pode ser avaliada quando se tem presente a relação de sus estabelecimentos, com suas respectivas atividades;
- iv) do trabalho desenvolvido pela Fiscalização, acolhido integralmente pela decisão recorrida, restou a conclusão de que as atividades exercidas pela recorrente estariam à margem da imunidade prevista constitucionalmente, do que resultou a absurda caracterização, como se possível e juridicamente fosse, da coexistência de duas entidades em uma só; uma reconhecidamente assistencial e ao albergue da imunidade tributária, e outra mercantil e lucrativa, desamparada do manto da Carta Maior;
- v) não cabe aqui discutir acerca da correção do procedimento da Fiscalização, desconsiderando o fato notório de que se trata de entidade única, que desenvolve atividades meio, para garantir sua atividade fim; de qualquer forma, em completa incoerência com o critério utilizado quando da apuração dos lucros, considerou os resultados de todas as atividades tidas por mercantis;
- vi) mesmo sendo improcedente o lançamento tributário atacado, há que ser ressaltado que na apuração elaborada pela Fiscalização esta laborou em claro erro, na medida em que considerou, na apuração da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da Contribuição Social, um lucro inexistente no ano de 1997, do estabelecimento Seminário Santo Antônio, como também, no exercício de 1998, relativamente ao estabele-

cimento Correio Riograndense, o resultado apurado foi negativo, enquanto que a Fiscalização considerou lucro inexistente;

- vii) a imunidade tributária tem natureza eminentemente constitucional, sendo tratada como delimitação ao Poder dos Entes do Estado, e, apesar de constar no capítulo que trata das limitações do poder de tributar, a norma imunizante antecede a própria norma que outorga poderes de tributação;
- viii) decorrente deste modelo, a imunidade deriva sempre da norma constitucional, a qual visa resguardar ou incentivar determinadas pessoas ou atividades que vêm por colaborar com as atribuições que são próprias do Estado e que este, isoladamente, não poderia propiciar à sociedade, como é o caso das entidades de assistência social;
- ix) desnecessária maiores perquirições para que se verifique o enquadramento aos requisitos subjetivos e objetivos por parte da recorrente, na medida em que o fato desta ser entidade de assistência social, não foi sequer questionado pela fiscalização, tanto quanto o fato inegável de tratar-se de entidade de fins filantrópicos, dados os Certificados neste sentido apresentados perante a Fiscalização;
- x) tanto o Poder Judiciário quanto os Tribunais Administrativos, já se manifestaram no sentido de que a imunidade decorre do texto constitucional, e nenhum outro veículo legislativo, a não a Lei Complementar, tem competência para regular a imunidade, o que restou disciplinado pelo Código Tributário Nacional, através de seu artigo 14;
- xi) indispensável esclarecer que as entidades de assistência social valem-se de rendas provenientes de outras atividades, o que exclui a própria atividade, revertendo estas para a atividade fim, sem o que seria simplesmente impossível excutá-las;
- xii) não há como prevalecer o entendimento externado na decisão recorrida, de que para o reconhecimento da imunidade não basta a observância dos requisitos exigidos pelo artigo 14 do CTN, estatuinto assim requisitos extralegais, na medida em que os requisitos da imunidade são tão somente aqueles estabelecidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar;
- xiii) ainda que absolutamente desnecessário para o desate da questão, mas para que não permitir que grasse a heresia, há que se repugnar a fantasia fiscal que procura, injuridicamente, dar solidez aos argumentos da sanha arrecadatória, vez que a atividade exercida pela recorrente, longe está de poder causar qualquer dano ao mercado, bastando analisar a principal atividade mantida com o fim de possibilitar o exercício da assistência social para que se conclua que a alusão à concorrência desleal e a possibilidade de monopolizar o mercado nada mais é que delírio, beirando a irracionalidade o juízo de que uma entidade que se doa, que dá aos necessitados, possa cometer um capitalismo selvagem e dominar o mercado;



- xiv) a fiel observância dos requisitos exigidos pelo artigo 14 do CTN decorrem dos próprios termos do Estatuto Social da recorrente, conforme se constata pela leitura do artigo 22;
- xv) não restando dúvidas de que a recorrente é entidade filantrópica, sem fins lucrativos, que se enquadra nas disposições contidas nos artigos 150, vi, "c", e 195, parágrafo sétimo, da Constituição Federal, e no artigo 14 do CTN, a contribuição para o PIS foi e permanece sendo à quota fixada sobre sua folha de salários, nos termos da legislação trabalhista;
- xvi) no caso presente o Fisco pretende cobrar valores da Contribuição Social sobre o faturamento passados mais de cinco anos da data do fato gerador, em completa desconsideração aos termos do artigo 150, parágrafo quarto, do CTN;
- xvii) não havendo dúvida de que se trata de Contribuição Social sobre o faturamento, sujeito ao lançamento por homologação, a exigência não poderia alcançar fatos ocorridos há mais de cinco anos, devendo ser cancelado o lançamento neste particular.
- xviii) extreme de dúvidas que a aplicação da taxa SELIC sobre débitos tributários mostra-se ilegal, pela sua indisposição à ordem contida no CTN, também é certo que sua excessividade se indispõe com o mandamento constitucional, conforme manifestação do Superior Tribunal de Justiça.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como do relato se infere, a fase impugnativa teve início em razão do fato que consistiu em:

“... que a empresa em questão exerce há algum tempo atividades comerciais/industriais aliado à total ausência de recolhimentos da COFINS...”(fl. 44).

A formalização da exigência, após extensas explicações, está justificada na parte conclusiva do “RELATÓRIO DE ATIVIDADE FISCAL E TERMO DE ENCERRAMENTO”, à fl. 61, “*verbis*”:

“Entendemos, portanto, que estão protegidos pela imunidade constitucional apenas o patrimônio e as rendas ou os serviços prestados sem fins lucrativos. Não se pode, de forma alguma, dizer que tais atividades são desenvolvidas em caráter não econômico, não lucrativo, não empresarial ou não explorativo.”

Para constatar que a autoridade julgadora monocrática adotou integralmente a mesma linha de argumentação expendida na peça básica, basta fazer a leitura de trecho do ato decisório que analisa as questões relacionadas com a imunidade de instituição (fls. 268/273).

Cumprе consignar que esta Câmara, tendo presente as alegações e provas trazidas para os autos do presente processado, converteu o julgamento em Diligência, a fim de que fossem tomadas as providências:

“I – Seja intimada a Recorrente:

- 1.a – a elaborar demonstrativo indicando a composição de sua receita bruta, por fonte ou origem;
- 1.b – discriminar os custos ou o volume de recursos aplicados em cada uma das atividades vinculadas aos seus objetivos sociais;
- 1.c – relativamente à editora, ao jornal, à livraria, à gráfica e à cantina de fabricação de vinhos, descrever, individual e pormenorizadamente, produtos, forma de atuação (aquisição, produção, distribuição e comercialização), volume de produção e comercialização, registro de marcas.



II – Possa a Fiscalização:

- Atestar a veracidade e conformidade das informações prestadas com os assentamentos mantidos pela recorrente;
- Acrescentar outras informações e esclarecimentos que entenda relevantes para análise e decisão do presente litígio.”

De tal providência resultaram: i) a elaboração do “Relatório de Procedimento de Diligência”, às fls. 379/387; ii) a juntada dos documentos de fls. 388/675; e iii) manifestação da pessoa jurídica recorrente às fls. 681/688.

A propósito do solicitado através da Resolução nº 101-02.373, de 2002, a autoridade fiscal encarregada de dar cumprimento à diligência se limitou a declarar:

“Em resposta ao item 1.a, a empresa apresentou o anexo 1 onde consta a receita bruta consolidada das unidades da Sociedade Literária São Boaventura (fls. 395 a 429);

Em resposta ao item 1.b, a empresa apresentou o anexo 2, onde consta uma planilha demonstrativa dos recursos aplicados anualmente em atividades filantrópicas (fl. 431).

Finalmente, com relação ao item 1.c, foi apresentado o anexo 3, onde consta descrição dos aspectos operacionais dos estabelecimentos da Sociedade Literária São Boaventura (fls. 432 a 439).”

Por outro lado, em razão da oportunidade que se abriu para que a Fiscalização pudesse apresentar “... *outras informações e esclarecimentos que entenda relevantes para análise e decisão do presente litígio*”, a diligenciante fez consignar (fl. 480):

“Na ocasião, antes de partirmos para qualquer análise, realizamos algumas rápidas conferências no material apresentado. Dessa forma, entendendo que o anexo 2 (fl. 431) encontrava-se demasiadamente sintético – o que dificultaria uma visão analítica das despesas ali totalizadas – e, ainda, vislumbrando a importância das informações prestadas nesse anexo para fins de prosseguimento do processo, concluímos pela necessidade de envio de uma intimação, o que foi feito em 14/10/02. Nessa segunda intimação (fls. 442 a 444) solicitamos que a empresa elaborasse outro demonstrativo onde os valores informados no anexo 2, antes totalizados por títulos, fossem discriminados de forma mais individualizada. Foi solicitado, ainda, que fossem apresentados os registros contábeis respectivos.

Considerando, ainda, que a natureza de algumas despesas listadas no anexo 2 nos remetia à possibilidade de serem gastos que não representassem efetiva saída de recursos – como é o caso da rubrica intitulada “**Cedência** de Imóveis” – necessário fez-se intimar a empresa, ainda, a identificar quais despesas possuíam essa característica (não-dispêndio efetivo) e esclarecer a sua forma/critério de valoração.



Finalmente, considerando que os Balanços Patrimoniais publicados pelo contribuinte e apresentados em sua resposta (fls. 422 a 429) mostravam elevados valores de receitas – entendemos importante intimar a empresa a apresentar demonstrativo, por fonte, desses rendimentos. De forma a não exigir demasiado trabalho por parte do contribuinte e na certeza de que isso em nada causaria prejuízo às análises a serem feitas, os demonstrativos mais detalhados foram solicitados apenas com relação aos anos de 1998 e/ou 1999.” (Destques do original).

O conteúdo do trecho transcrito é bastante para nos fornecer precisas informações a propósito da linha de raciocínio adotada na condução e desenvolvimento dos esclarecimentos que a Fiscalização entendeu serem relevantes para o deslinde da controvérsia.

Inicialmente a Fiscalização ressalta que a empresa apenas listou as receitas obtidas com a venda de bens e serviços, não incluindo aquelas de natureza financeira, o que evidencia que os estabelecimentos cuja atuação é preponderantemente na área comercial ou industrial são, de fato, os mesmos que mereceram a realização da auditoria fiscal. Registra, ainda, que a descrição das atividades operacionais dos estabelecimentos, constante do anexo 3, apenas ratifica a anterior constatação do fato consistente na efetiva atuação dos estabelecimentos no ramo do comércio ou da indústria.

No tocante à aplicação de recursos em atividades filantrópicas, ainda que a intenção contida na solicitação dos dados não tenha sido a de conferir a assertiva feita pela recorrente, a verdade é que não se confirma a alegação feita no sentido de que o resultado é todo aplicado no seu objeto social.

A autoridade diligenciante consome substancial parcela do tempo e das explicações que procura imprimir para deixar registrado que:

“... essas demais rubricas – quais sejam – “Despesas com Estudos”, “Anuidades Escolares”, “Manutenção de Creches” – juntamente com a já tratada “Cedência de Imóveis”, além de não se tratarem, na sua maioria, de efetivas saídas de recursos, mas simples apropriação contábil de gastos baseados em critérios teóricos (...), representam, aproximadamente, 90% do total que a empresa informa como sendo gasto em filantropia, ...”.

Outro aspecto que a autoridade encarregada de cumprir a Diligência procura deixar realçado, diz respeito ao fato de serem distintos, segundo sua ótica, os estabelecimentos: aqueles fiscalizados e aqueles que praticam a filantropia. À folha 384 temos a confirmação do que aqui procuramos evidenciar, quando se lê o trecho abaixo reproduzido:

“Prosseguindo, então, na análise dessas demais rubricas, vemos que os títulos “Despesas com Estudo” e “Serviços Sociais Gratuitos”, além de serem, como já citamos, contabilizados, na sua quase totalidade, com base em critérios teóricos de apropriação que não representam, necessariamente, a efetiva saída de recursos – valor de mercado dos cursos ministrados gratuitamente, valor de mercado

dos profissionais disponibilizados, hora/aula de palestras concedidas gratuitamente e demais critérios citados na resposta à fl. 448 4 449 – vemos, novamente, que dizem respeito a estabelecimentos diferentes dos que foram objeto da fiscalização realizada – são os educandários, as fraternidades, as ações sociais, etc. (...).

Analogamente, as rubricas “Anuidades Escolares”, “Manutenção de Internatos” e “Manutenção de Creches” são contabilizados com base no critério teórico de um a dois salários mínimos por criança atendida (...), tendo igualmente ligação com os demais estabelecimentos/departamentos da empresa que não os fiscalizados (fls. 473 a 492).

A forma de apropriação dessas despesas na contabilidade de cada um dos estabelecimentos envolvidos nessas atividades – débito de conta de despesa com filantropia e crédito de conta de receita não operacional – nos mostra, ainda, que em nada fica afetado o resultado oriundo das atividades comerciais/industriais dos estabelecimentos auditados, uma vez que a contabilidade de cada estabelecimento/departamento é absolutamente independente, (...).

.....
Vemos, portanto, que das cinco rubricas que compõem as “Despesas com Filantropia” – quais sejam, “Cedência de Imóveis”, “Despesas com Estudos”, “Anuidades Escolares”, Serviços Sociais Gratuitos”, “Manutenção de Internatos”, “Manutenção de Creches” – as quais, conforme já tratamos, representam cerca de 90% das despesas com filantropias, nenhuma delas sequer faz parte da apuração de resultados dos estabelecimentos auditados, à exceção de pequena parcela relativo ao Seminário Santo Antônio.”

Na seqüência, ainda se referindo a elementos apresentados em razão da solicitada Diligência, aquela autoridade fez consignar (fl. 385):

“Outro demonstrativo apresentado pela empresa – revelando quais as contas de “despesa” que compõem os subtotais “Assistência Educacional”, “Assistência Saúde” e “Assistência Social” – novamente nos mostra, apenas por outro ângulo, que as contas que não representam, necessariamente, efetiva saída de recurso e, sim, mera apropriação de gastos seguindo critérios teóricos pré-definidos (fl. 541), são responsáveis pela quase totalidade desses subtotais.”

Fácil é concluir que a autoridade encarregada de dar cumprimento ao solicitado por esta Câmara, através da Resolução nº 101-02.373, de 2002, assim como já ocorreu na elaboração do “RELATÓRIO DE ATIVIDADE FISCAL E TERMO DE ENCERRAMENTO” (fls. 44/66), dá ênfase a aspectos que entendeu relevantes para a manutenção da exigência tributária, notadamente àqueles que dizem respeito ao critério adotado para apropriação e mensuração dos gastos com filantropia e, em especial, à “independência” que deve presidir a atuação dos diversos “departamentos” que integram a estrutura funcional da pessoa jurídica recorrente.



É inegável, por outro lado, que a Fiscalização reconhece, de forma explícita, que a recorrente é uma entidade que exerce, sistematicamente, a filantropia, ainda que através de “departamentos” diversos.

Entendo caber razão à recorrente quando, desde a fase impugnativa, vem sustentando:

“E, ao assim concluir, a Fiscalização cindiu as atividades desenvolvidas pela Impugnante, distinguindo aquelas diretamente ligadas às atividades assistencial e educacional daquelas, que, apesar de na prática efetivamente estas é que dão sustento às atividades de cunho assistencial e educacional; (...).

Na segregação de atividades, resultou, na visão da Fiscalização, a absurda caracterização, como se possível e juridicamente fosse, de coexistência de duas entidades em uma só; uma reconhecidamente assistencial e ao albergue da imunidade constitucional, e outra mercantil e lucrativa, desamparada do manto da Carta Maior.

Impossível deixar passar em brancas nuvens neste momento que a tal cisão efetivada pela Fiscalização não considerou, nem sequer buscou perquerir, a destinação dos resultados das “empresas” criadas, tratando-se como se fossem pessoas jurídicas completamente autônomas.”

Com efeito, tanto as autoridades lançadoras quanto a autoridade julgadora monocrática, partiram do pressuposto de que, na verdade, tratam-se de vários “empreendimentos” ou “estabelecimentos”, todos atuando de forma independente, com apuração de resultados próprios, e sem qualquer vinculação com os objetivos sociais da Sociedade Literária São Boaventura, como previsto em seus estatutos.

Ocorre que, segundo as provas trazidas para os presentes autos, a recorrente conta com nada menos que 20 (vinte) atividades, dentre as quais estão aquelas elencadas pela Fiscalização e que geram recursos suficientes e necessários para a manutenção das demais atividades.

Basta uma olhada na relação de fls. 220/222 para que seja constatado que a recorrente mantém e exerce suas atividades, dentre outras, nos seguimentos: Centro de Treinamento Agrícola e Granja; Instituto de Menores (incluindo serviço gráfico, com fornecimento de alimentação e transporte); Escolas de Teologia e Educacionais (para formação de padres e seminaristas); Conventos de Freiras e Freis; Centro Assistencial; Casa de Formação de Seminaristas (incluindo cantina de fabricação de vinho); Centro de Assistência ao Aidético etc..

A imunidade pretendida pela recorrente está insculpida no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988.

Mencionada limitação constitucional ao poder de tributar, na lição de Luciano Amaro, “in” DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, Saraiva, 1997, pg. 145, se traduz como a:



“... qualidade da situação que não pode ser mitigada pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”

O texto constitucional remete à Lei Complementar a competência para explicitar os requisitos a serem observados para que a instituição possa ser beneficiária da imunidade. É, como sustentado tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, a Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, por seu artigo 14, desempenha a função de explicitar as mencionadas condições necessárias ao gozo da imunidade tributária.

Como requisitos o CTN estabelece:

- i) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- ii) aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais;
- iii) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades, que assegurem sua exatidão.

Cumpra consignar, por relevante, que o fato de determinada entidade ser classificada como de assistência social, filantrópica ou de educação, não implica, necessariamente, prestação de serviços gratuitos a todos quanto dela necessitem. Tal entendimento, segundo a mais abalizada doutrina, não encontra guarida nem no texto constitucional, nem nas regras jurídicas emanadas do CTN.

IVES GRANDA DA SILVA MARTINS, em Parecer exarado a propósito de consulta formulada pela Federação do Comércio do Estado de São Paulo, datado de 11 de dezembro de 2001, assim se manifestou sobre o assunto em foco:

“A lei de complementação à vedação e conteúdo da Constituição no caso é o Código Tributário Nacional – Lei 5172/66, com eficácia de lei complementar e que foi recepcionada pela Constituição de 1988, em seu artigo 14, com as alterações da LC 104/2001, estabelece os requisitos para que as entidades de Educação e de Assistência Social, possam gozar de imunidade.

.....
As entidades que preencham tais requisitos, estarão imunes de tributação, seja em relação a impostos, seja em relação a Contribuições Sociais.”

Mais adiante, a propósito de explicitar o conceito de Assistência Social, o festejado autor consigna:

“A imunidade é, pois, a contrapartida que a Constituição assegura aos particulares que deixam de dedicar-se a atividades lucrativas ou de interesse pessoal, para desempenhar atividades de interesse público e de cunho altruístico, que o Estado não consegue atender plenamente.



Daí que as desonerações contempladas no art. 150 VI "c" e § 7º do art. 195 da CF têm por escopo, precisamente, incentivar a sociedade a organizar-se para suprir as deficiências do organismo estatal, colaborando com o Poder Público no exercício de tais atividades que têm fim público mas que o Estado, sozinho, não consegue desempenhar de modo satisfatório, como é o caso da saúde.

Nem se diga, que, para auferir dessa contrapartida, no tocante a contribuições sociais, o desempenho dessas atividades de interesse público haveria de ser inteiramente gratuito, em função do adjetivo "beneficente" que consta do texto do § 7º do art. 195 da CF.

No conceito de beneficência enquadram-se todas as entidades que têm seu patrimônio e finalidade inteiramente dedicados a interesses altruísticos, e que ao complementar ou substituir funções que, na essência, são próprias do Estado, fazem-no, ainda, com objetivos caritativos, prestando serviços aos que não podem pagá-los, ainda que suas atividades não sejam exercidas de forma exclusivamente gratuita em ralação a todas as pessoas." (Grifos do original).

Ainda na lição de Ives Granda da Silva Martins, no mencionado Parecer, a distinção a ser feita entre entidades com e sem fins lucrativos deve, necessariamente, ter em conta o "tipo de interesse" que a entidade visa a atender, e do "modo ou meio de satisfazê-lo."

Tendo presente o "tipo de interesse" a ser perseguido, aquele autor ensina que a entidade pode buscar interesse próprio ou interesse de outrem. Assim, as entidades com fins lucrativos buscam interesse próprio, enquanto que aquelas entidades que atuam em favor de alguém que não a própria entidade busca interesse de outrem.

No que se refere ao modo de satisfação do interesse de outrem, indica o ilustre Professor duas hipótese distintas:

- "a) dispendendo patrimônio sem contrapartida;
- b) agindo de modo a viabilizar o atendimento do interesse alheio sem oneração direta excessiva do beneficiado."

Após discorrer sobre o conceito de Assistência Social, o Insigne parecerista assevera:

"De observar que a Assistência Social vincula-se ao tipo de atividade exercida pela entidade e não à sua gratuidade, até porque as entidades assistenciais necessitam de recursos para atendimento de suas finalidades. O que se exige é que elas não distribuam lucros e que a totalidade de receitas obtidas sejam aplicadas no país, em seus objetivos institucionais.

Quanto maior a capacidade econômica da entidade imune, melhor para o Estado, uma vez que ela atenderá de maneira mais eficiente aos fins institucionais, de forma a colaborar com o próprio Estado.

À luz do direito portanto, Instituição de Assistência Social é toda organização de pessoas, sem fins lucrativos, criadas com a finalidade de, ao lado do Estado, prestar assistência aos necessitados, em atendimento a seus objetivos sociais (com atuação em geral nas áreas de saúde, educação e assistência aos menos favorecidos), que atenda aos interesse público, suprimindo ou complementando atividades próprias do Estado. Pode ser aberta à comunidade ou a um número restrito de pessoas, desde que seus resultados financeiros sejam totalmente revertidos aos fins institucionais, de modo a realizar finalidades públicas, ou seja, em benefício de outrem."

Relevante, no caso, a síntese produzida pelo Professor James Marins, no trabalho intitulado "Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social", publicado na obra "GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3º volume, Dialética, São Paulo, 1999, págs. 163/166:

"Este valioso conjunto de material normativo, doutrinário e pretoriano aponta o norte hermenêutico a ser adotado nas questões pertinentes à imunidade tributária e nos permite formular a seguinte síntese à qual emprestamos caráter conclusivo:

- a) O regime de imunidade tributária goza de especial segurança constitucional e toda operação ou prática legislativa ou interpretativa que toque com esta matéria não deve conduzir, seja por modo direto ou transversal, à turbação ou amputação de garantias constitucionalmente asseguradas, particularmente no sensível domínio das atividades educacionais e assistenciais (arts. 150, VI, "c" e 195, § 7º).
- b) Afiguram-se imiscíveis as naturezas jurídicas dos institutos da *imunidade* e da *isenção*, disso resultando expressivas consequências. Em se tratando de imunidade, afasta-se do plano da iniciativa política o tratamento da matéria (raciocínio inverso se aplica aos casos de isenção, determináveis por conveniência, política ou econômica).
- c) Mesmo o mais superficial exame que se produza sobre o regime tributário das atividades de educação e assistência sem fins lucrativos, evidencia, de pronto, que o *tratamento jurídico adotado nesse terreno pela Receita Federal e pelo INSS é de isenção e não de imunidade*, em tentativa de fazer migrar sua disciplina para o movediço terreno da decisão política infraconstitucional.
- d) Essa desacertada "estratégia fiscal" tem conduzido a indisfarçáveis impropriedades e arrastado aos Tribunais de todo o país escolas, hospitais e casas de caridade, pressionadas por um regime que, uma vez equivocado, tornou-se, paulatinamente, insuportável.
- e) Desde a CF/88 até o presente momento as autoridades fazendárias *não enfrentaram a tarefa legislativa de disciplinar o regime próprio da imunidade tributária* (missão que somente pode ser realizada no âmbito da lei complementar). Remanesce então a disciplina do CTN – que adota a fórmula imunizatória para as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos – de modo a condicionar toda a legislação infraconstitucional sobre o tema, tanto no âmbito da Receita Federal como no do INSS.



f) O significado e a extensão a serem atribuídos à dicção “educação e assistência social sem fins lucrativos” devem ser alcançados dentro de moldura constitucional e infraconstitucional complementar (CF, arts. 6º, 150, 195, 203 e 204 e CTN, arts. 9º e 14).

g) O exame lógico, sistemático e teleológico da Constituição em conjunto com o CTN, torna patente que *educação e assistência social* consistem nas atividades voltadas para a educação, saúde, trabalho, lazer e segurança; previdência e assistência aos desamparados; proteção à família, maternidade, infância, adolescência e velhice; amparo às crianças e adolescentes carentes; promoção da integração ao mercado de trabalho; habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração ao mercado de trabalho (CF, arts. 6º, 150, 195, 203 e 204 e CTN, arts. 9º e 14). Tais atividades, sempre que realizadas sem intuito de lucro, estão, sem resquício de dúvida, abrangidas pela imunidade concernente a impostos e contribuições sociais.

h) A lei ordinária, como a 9.531/97, com as alterações promovidas pela Lei 9.718/98, não pode urdir requisitos incompatíveis com a lei complementar – CTN – disciplinadora da matéria, como a “cláusula de não remuneração de dirigentes” ou a absurda “cláusula de não *superávit*”.

i) A dicção “não estão abrangidos pela imunidade”(Lei 9.532/97, art. 12, § 1º) é indistintamente teratológica pois *não é lícito ao legislador ordinário*: a) presidir o campo da abrangência da norma imunizante; b) *criar exceções gerais ou específicas no campo onde a competência impositiva foi expressamente afastada pela carta de competências*; c) exercer poder político-legislativo onde a norma fundamental expressamente o afastou; d) tratar imunidade como se isenção fosse.

j) Também a Lei nº 9.732/98 (que modifica o teor do art. 55 da Lei 8.212/91, que disciplina a incidência de contribuições sociais), regulamentada pelo Decreto 3.048/99, padece de vício concernente a tratar imunidade com se isenção fosse, não podendo surtir efeitos as regras infracomplementares que impõem a observância de “condições cumulativas” para o exercício da imunidade, como reconhecimentos de utilidade pública, certificados de registro fornecidos pelo CNAS, “cláusula de não remuneração”, prestação de serviços ao SUS, promoção gratuita de assistência social, prestação gratuita de serviços etc. A relação ‘*imunidade versos gratuidade*’ é suposição que atenta contra a Constituição e a lógica da imposição fiscal.

k) A redação publicada do art. 4º da Lei 9.732/98 não guarda correspondência com o conteúdo aprovado pelo Congresso Nacional (metamorfose agravada ainda com a publicação do Decreto 3.039/99), devendo incidir o artigo 325, inciso III do Regimento Consolidado do Senado Federal para que não possa o citado dispositivo surtir efeitos jurídicos até que seja republicada a lei com as alterações e correções necessárias.

l) Expressivos precedentes pretorianos dos TRFs do STJ apontam a inteligência que a matéria deve receber, já tendo, inclusive, o Supremo Tribunal Federal se manifestado, expressamente, em sede de recurso extraordinário, no sentido de que se identifica na cláusula

inscrita no artigo 195, § 7º, da Constituição da República, a *existência* de uma típica *garantia de imunidade* (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social”, implicando tal circunstância em limitações à decisão política do Poder Executivo (STF – RE N. 22.192-9 - 1ª Turma – Rel. Celso de Mello – j. 28.11.95 – DJU 19.12.96 – p. 51/802); além disso, tal orientação foi recentemente confirmada em decisão proferida em sede de ADIn na qual se concedeu medida liminar suspensiva de dispositivos legais limitadores do regime de imunidade.”

Por último, temos que a autuação levada a efeito visou tributar o denominado Lucro Real, não obstante a Recorrente estar desobrigada não só de apura-lo, como também de proceder à correção monetária das demonstrações financeiras, bem assim de outros procedimentos contábeis e fiscais típicos desse tipo de tributação.

Não se pode olvidar que se uma determinada entidade, ao longo de sua existência, não elabora sua escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, deixando, inclusive, de proceder à correção monetária do balanço, ao entrar no regime de apuração do lucro real precisa necessariamente que proceder a balanço de abertura para que os saldos das contas incorporem todas as mutações (positivas ou negativas) ocorridas no período anterior.

A própria Administração Tributária, ciente da necessidade da correta apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, baixou o Parecer Normativo CST n.º 33, de 1978, definindo os procedimentos a serem observados na recomposição do Lucro Tributável.

A partir da edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a qual, em seu artigo 32, introduziu regras específicas a propósito da “Suspensão da Imunidade”, tais como: a indicação das autoridades competentes para formalizar e julgar o ato suspensivo; o termo inicial da suspensão; a autorização para o Fisco exigir o tributo mediante lavratura do correspondente Auto de infração, dentre outros procedimentos estabelecidos, muitos foram os processos que transitaram por este Conselho, cuidando de litígios semelhantes ao travado nos presentes autos, especialmente de interesse de entidades sociais, tal como aqui ocorre.

E, na maior parte dos casos julgados neste Órgão, tem se verificado que o Fisco vem elegendo, preferencialmente, como base de cálculo do tributo lançado, o Lucro Real, sem levar em conta que o regime de tributação ao que deve ser enquadrado o Contribuinte não se submete a livre escolha, nem do Contribuinte, nem da Fiscalização, eis que cada um dos regimes possui regras e condições próprias, para sua aplicação, sob pena de insubsistência do lançamento, caso este seja procedido de ofício. Se a escolha equivocada for feita pelo contribuinte, obviamente, o mesmo se sujeita à sua revisão pela autoridade fiscal e, em conseqüência, ao lançamento de ofício.

Como se sabe, são 3 (três) os Regimes de Tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, sendo que cada um deles tem seu tratamento em dispositivos legais próprios, consolidados no Regulamento do Imposto de Renda, nos quais são definidos o método de apuração e as condições para sua utilização, dentre outros procedimentos.

f

A Fiscalização, por seu turno, ao proceder ao lançamento de ofício, pode fazê-lo com base no Lucro Real, quando a escrituração do Contribuinte assim o permite, ou com base no Lucro Arbitrado, nos casos em que a escrita do contribuinte é falha e apresenta vícios que a torna imprestável, dentre outras hipóteses. O Lucro Presumido é faculdade exclusiva do contribuinte.

A propósito do tema, considero oportuno e enriquecedor transcrever trechos do Acórdão n.º 105-5.361, de 27 de fevereiro de 1991, para acrescer as razões do presente voto, *in verbis*:

“Nos termos do artigo 399 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980, deve a autoridade tributária arbitrar o lucro tributável da pessoa jurídica, sempre que:

- a) estando sujeita à tributação pelo lucro real não mantiver escrituração contábil que atenda aos requisitos das leis comerciais e fiscais;
- b) deixar de elaborar as demonstrações financeiras;
- c) recusar-se a exhibir os livros ou documentos da escrita contábil;
- d) a escrituração contiver vícios, erros ou deficiências que a torne imprestável para determinar o lucro real.

De ressaltar que ocorrida qualquer hipótese dentre as elencadas, desde que apurado o fato e devidamente consignado pela autoridade fiscalizadora, é seu dever, sua obrigação, tributar com base no lucro arbitrado.

As duas primeira hipóteses acima descritas dispensam maiores considerações pois, como evidenciado, tratam da falta de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. A terceira também não traz consigo qualquer dificuldade na apuração e prova do fato ocorrido, pois a recusa por parte da pessoa jurídica em exhibir, à autoridade competente, os livros e documentos que tenha dado causa aos registros contábeis neles contidos, fica evidente pelo próprio comportamento da pessoa jurídica fiscalizada, devidamente registrado pela Fiscalização.

A existência de vícios, erros ou deficiências na escrituração mantida pela pessoa jurídica, de molde a torná-la imprestável para apurar o lucro real, na verdade, é uma das hipóteses que tem causado maiores controvérsias em razão do elevado grau de subjetividade que comporta sua análise e interpretação.

JOSÉ NÁUFFEL, em seu "NOVO DICIONÁRIO JURÍDICO BRASILEIRO", José Konfino, 4ª Ed., 1965, define:



"VÍCIO - (Dir. Civ.) É todo defeito capaz de inquinar o ato jurídico, afetando-lhe a validade. Ex.: a coação, o dolo, a simulação, etc."

"ERRO - 1 - Erro é juízo incorreto acerca de uma coisa, de um fato ou de uma pessoa, derivado de ignorância ou do imperfeito conhecimento da realidade das circunstâncias concretas ou dos princípios jurídicos aplicáveis". (Cunha Gonçalves).

Do "NOVO DICIONÁRIO DA LÍNGUA PORTUGUESA", de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, 2ª ed., Nova Fronteira, 1986, pág. 528, temos que:

"DEFICIÊNCIA (Do lat. deficientia) S. f. 1 - falta; falha; carência; imperfeição; defeito."

Em geral a escrituração contábil mantida pelas pessoas jurídicas não apresentam erros, pois são elaboradas por profissionais que possuem um mínimo de qualificação técnica. Já os vícios e as deficiências são mais frequentes, e muitas provocadas de forma intencional, visando mascarar ou alterar a realidade dos fatos ou os resultados apurados.

Determina o artigo 32 da lei n.º 5.844, de 1943, que a tributação da pessoas jurídicas se dará tendo por base o lucro real que será determinado a partir das demonstrações financeiras. Vale dizer, se não forem elaboradas as demonstrações financeiras estará afastada, de plano, a possibilidade de a pessoa jurídica ser tributada com base no lucro real.

Além do dever de manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 7º), a escrituração deve abranger todas as operações realizadas pelos contribuintes, inclusive os resultados apurados (Lei n.º 2.354/54, art. 2º).

Todos os atos ou operações que derivam do exercício normal da atividade ou objeto social da pessoa jurídica, que modifiquem ou possam modificar a sua situação patrimonial, devem, obrigatoriamente, ser lançados no livro Diário.

Quando ocorre de a pessoa jurídica registrar indevidamente atos ou operações que não pode comprovar, por inexistentes, ou omitir registros contábeis de outros que ocorreram concretamente, o parâmetro mais adequado e aceito para avaliar a extensão dos vícios e das deficiências contidas na escrita contábil é a possibilidade que tem a Fiscalização, uma vez apurados tais fatos, de quantificar e mensurar as influências no patrimônio da empresa e, principalmente, a repercussão provocada no lucro tributável.

.....omissis.....



É certo que segundo mansa e pacífica jurisprudência deste Colegiado a desclassificação da escrita com o conseqüente arbitramento do lucro não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado com base na escrituração, e que é a última das alternativas de apuração do imposto devido que o fisco deve adotar, eis que constitui mera forma de apuração do resultado passível de tributação, sem qualquer conotação de penalidade ou castigo, ou mesmo de instrumento de defesa do sujeito para reduzir o imposto devido.

Contudo, é de igual modo incontroverso que a jurisprudência dominante neste Colegiado é no sentido de que registros contábeis feitos de forma global e incompleta, em lançamentos por partida mensal, sem apoio em assentamentos pormenorizados em livros auxiliares devidamente autenticados, contrariam, na determinação do lucro real, as disposições das leis comerciais e fiscais e acarretam desprezo à escrituração com o inevitável arbitramento do lucro para os efeitos tributários.

.....*omissis*.....

De outro lado, a própria fiscalização constatou que a recorrente não procedeu à correção monetária do balanço, que reputo como um dos procedimentos que, por si só, abala a confiabilidade do resultado apurado e declarado.

Acresça-se a isso os diversos erros e falhas apontados pela recorrente nos lançamentos contábeis levados a efeito em seu livro Diário, os quais, por sua natureza acarretam sérias distorções no lucro passível de tributação.

À vista disso, forçoso é concluir que a recorrente não mantinha escrituração contábil que atendesse aos requisitos exigidos pela legislação comercial e fiscal, além da mesma apresentar uma série de erros e deficiências que a tornam imprestável.

Como já ressaltado, o arbitramento de lucros pela autoridade fiscal é uma salvaguarda do crédito tributário posto à serviço da Fazenda Pública, e como tal deve ser utilizado para apurar, o mais aproximadamente possível do real, a base de cálculo do tributo devido, sempre que não for possível chegar-se ao lucro real.

E é isto que se verifica no presente caso, pois, como ressaltado, a empresa apresentou sua declaração com base no lucro real, sem todavia satisfazer as exigências legais para ser tributada dessa forma.”

Em se tratando de Entidades Imunes ou Isentas, a situação é ainda mais complexa, eis que possuindo atividade e objeto que não visa a obtenção de lucros, a própria lei as desobriga de uma série de procedimentos contábeis, com repercussão na área fiscal, como é o caso da correção monetária do balanço das demonstrações financeiras. Em verdade, as obrigações tributárias dessas Instituições, até a edição da Instrução Normativa SRF nº 113, de 1998, restringia-se à escrituração de suas receitas



e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (art. 147, inciso III, do RIR/94).

Assim, em princípio, é bastante improvável cogitar-se da tributação (lançamento *ex officio*) dessas entidades com base no Lucro Real, salvo se os Autuantes, num esforço imensurável, procedam toda a contabilidade da entidade de acordo com as normas comerciais e fiscais, especialmente, no que pertine à elaboração das Demonstrações Financeiras, levando em conta o Balanço de Abertura e a Correção Monetária das Contas Patrimoniais.

Aliás, no presente caso, nem sequer foram cogitadas as orientações da Administração Tributária, emanadas no Parecer Normativo CST n.º 33, de 1978, específico para autuações desse tipo. Há, no caso, registro expresso de considerou como lucro ou base de cálculo do tributo, simplesmente, o resultado apontado em balancete pela própria recorrente, tomando em conta cada um dos “departamentos”, segundo a escrituração contábil mantida pela contribuinte o que, convenhamos, foge completamente às regras legais de apuração do Lucro Real, até porque tal resultado, além de não corresponder a qualquer tipo de lucro, não pode ser confundido com o Lucro Líquido do Exercício, cuja apuração respeita rigorosos preceitos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976), encampados na Legislação Fiscal, através do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977.

Este Conselho, em casos semelhantes, vem reformando a decisão singular, por entender insustentável a tributação com base no Lucro Real, quando o mesmo não é apurado de acordo com a legislação de regência, consoante nos dão conta os Acórdãos a seguir indicados, assim ementados:

“IRPJ – EXS. 1990 A 1992 – INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO – 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, de 25 de outubro de 1966. O não cumprimento de tais requisitos implica na suspensão, pela autoridade competente, da aplicação daquele “benefício”.

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL – A tributação com base no lucro real só é cabível quando observadas as normas pertinentes a esse regime de tributação.” (Ac. 1º CC 103-19.567, de 20/08/1998)

“IRPJ – IMUNIDADE – ENTIDADES DE EDUCAÇÃO – Não atendidos os requisitos prescritos no art. 14 da Lei n.º 5.172/1966, legítima a suspensão pela autoridade competente da aplicação da imunidade (art. 150, VI, “c”, da CF).

LUCRO REAL – TRIBUTAÇÃO – Incabível a tributação com base no lucro real, quando não observadas as regras de tributação que o norteiam.” (Ac. 1º CC 108-05.510, de 09/12/1998).



**“IRPJ – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO –
.....omissis.....**

Distinção entre imunidade e isenção. Retroatividade dos efeitos no cancelamento da isenção e irretroatividade nos casos de suspensão de imunidade, visto nesta inexistir obrigação tributária suspensa; seu termo ser incompatível com o efeito retroativo, e; da sua retroatividade somente haver cogitado a Lei n.º 9.430/96.

IRPJ – LUCRO REAL. Como base de cálculo deve ser apurado em estrita obediência ao disposto no art. 6º e seus parágrafos do Decreto-lei n.º 1.598/77 e suas alterações, não havendo como equiparar os superavits apurados na escrituração das entidades imunes, que entre outros fatores não apuram o resultado da correção monetária dos elementos patrimoniais com o lucro líquido que lhe serve de ponto de partida, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses superavits compatíveis com a base de cálculo em lei prevista. Recurso conhecido e provido.” (Acs. 1º CC 101-92.178, de 15/07/1998, 101-92.256, de 19/08/1998 e 101-92.265, de 20/08/1998)

Os Acórdãos de n.ºs 101-92.178, 101-92.256 e 101-92.265, todos de 1998, são de minha lavra, e, portanto refletem o meu entendimento acerca da matéria, razão pela qual transcrevo parte dos fundamentos consignados naqueles arestos, para respaldar a presente decisão:

“Com efeito, em primeiro lugar, mister se faz assinalar não haver como confundir-se a imunidade com a concessão de isenção. A primeira tem a sua sede na Constituição Federal, é disciplinada nos arts. 9º e 14, § 1º, do CTN e está apenas sujeita à suspensão; a Segunda tem origem em norma de menor hierarquia, sendo tratada nos arts. 176 a 179, do mesmo diploma complementar.

Enquanto na isenção, se materializa o “nascimento da obrigação tributária sujeita à condição suspensiva” (PN-CST-09/84), na imunidade, inexistente a obrigação tributária, enquanto não declarada a suspensão.

A atribuição de eficácia retroativa à suspensão é incompatível com o significado gramatical do termo que subentende efeito *ex nunc*. Quer dizer a suspensão da imunidade não atinge situações passadas. *Ad argumentandum*, inexistindo até a vigência do disposto no art. 32, § 5º, da Lei n.º 9.430, de 27.12.96, norma que autorizasse a retroatividade dos efeitos da declaração de suspensão, ilegítima será qualquer interpretação em sentido contrário, antes da vigência desse dispositivo.

A improcedência da presente exigência também decorre da base de cálculo adotado no lançamento.



Com efeito, embora a Rcte. possua contabilidade regular para atender ao determinado às entidades imunes, contabilizando todas as receitas e despesas, bem como tendo registrado todos os bens e direitos (Ativo) e obrigações e respectivos superavits (Passivo), como reconheceu a autoridade julgadora monocrática, sua escrituração não apurava quer o lucro líquido, quer o lucro real, sujeito à tributação.

Não há como equiparar apuração dos superavits ao lucro líquido, nem ao lucro real.

Com efeito, nos termos do disposto no art. 6º, § 1º, do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.77:

‘O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.’

Portanto, a simples desobrigação de a Recte. não apurar os efeitos da correção monetária sobre os bens patrimoniais e falta do ajuste por parte da Fiscalização desse resultado: já torna irreal o elemento principal da base de cálculo do lucro real, dado que nos termos do art. 6º, *caput*, do referido DL n.º 1.598/77:

‘Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária’.

Deste modo, se um dos elementos financeiros do tributo não foi adequadamente apurado, prejudicado está o lançamento assim efetuado.

Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso, cancelando, em consequência, o crédito exigido.”

No caso presente, de igual modo ao que ocorreu naqueles autos, a base de cálculo do tributo lançado de ofício (lucro real), não foi adequadamente apurada, consoante admitido pela própria Fiscalização, razão porque, também aqui, não merece prosperar a exigência.

Quanto aos lançamentos procedidos, via reflexo, os mesmos foram determinados tal qual como ocorrido na área do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), tendo como pressuposto que a escrituração mantida pela Recorrente estava em conformidade com as normas preconizadas pela legislação tributária para a apuração do Lucro Real.



Tendo em vista que a exigência principal (IRPJ) foi afastada tanto por gozar a recorrente de imunidade tributária, como por inaplicável as regras relativas à tributação com base no lucro real, o mesmo entendimento se estende a estas exigências, posto que foram determinadas pelos mesmos fundamentos, além da estrita relação de causa e efeito existente entre tais exigências e aquela denominada principal, procedida na área do IRPJ.

Por todo o exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso, considerando.

Brasília, DF, 19 de março de 2003.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR