



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.002891/2009-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.594 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de julho de 2021
Recorrente ASSOCIACAO EDUCACIONAL SAO PAULO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS

Cabível a Suspensão da. isenção tributária de entidade civil sem fins lucrativos quando comprovado que a entidade não atende os requisitos legais para o gozo do benefício.

IRPJ. CSLL. PIS/PASEP. COFINS. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. CONSEQUENCIAS

A suspensão dos benefícios da isenção tributária traz como consequência a sujeição do Sujeito passivo às mesmas normas de tributação das demais pessoas jurídicas, apresentando-se como corretas as apurações do IRPJ e CSLL com base no lucro presumido e do PIS e da Cofins com base no faturamento, assim entendido a receita bruta total.

IRPJ. CSLL. PIS/PASEP. COFINS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA

Para os tributos cujo lançamento se faz por homologação, havendo dolo no procedimento do sujeito passivo, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Nos casos de comprovação da conduta dolosa do sujeito passivo, cujo objetivo era impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do Fisco das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, é cabível a duplicação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência, e em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Cleucio Santos Nunes votou pelas conclusões do relator, quanto à suspensão da isenção/imunidade tributária.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

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

Relatório

Cuida o feito de:

- a) procedimento administrativo de verificação dos requisitos legais preconizados pela Lei 9.532/97, necessários ao gozo da isenção ali disposta, concluído com expedição do Ato Declaratório Executivo de nº 31, de 27 de novembro de 2009 (e-fls. 141) que determinou a suspensão do gozo da isenção relativa ao IRPJ/CSLL, PIS e COFINS quanto ao período compreendido entre 01/2004 a 12/2007;
- b) lançamento tributário tendo por objeto a exigência do IRPJ e, reflexamente, a CSLL, a contribuição para o PIS e COFINS, devidos no ano-calendário de 2004. O IRPJ e CSLL foram apurados segundo o lucro presumido (conforme opção manifestada pela entidade, após regular intimação), ao passo que a contribuição para o PIS e a COFINS foram calculados pela modalidade cumulativa.

Como se extrai do relatório fiscal trazido a e-fls. 4 e ss, no qual restou embasado o ADE de nº 31, supra, a contribuinte seria uma associação civil sem fins lucrativos e, por conta disso, em relação ao exercício de 2005, se enquadrava nas hipóteses de isenção preconizadas pelo art. 15, *caput*, da Lei 9.532/97 e, por conseguinte, na do art. 14 da MP 2.158-35/2001 (quanto a COFINS). Quanto ao ano de 2006 e seguintes (AC 2005 e ss), gozaria, por sua vez, da imunidade prevista tanto no art. 150, VI, “c”, também ccomo no art. 195, § 7º, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB. Dado caráter assistencial da entidade, quanto ao PIS, esta estava sujeita o recolhimento desta contribuição na forma do art. 15 da predita MP.

Após o início do procedimento fiscal, e da expedição de termos de intimação para apresentação de seus atos constitutivos e de elementos da escrita contábil e fiscal, a D. Auditoria Federal procedeu ao seu exame e concluiu pela existência de irregularidades que justificaram o

desenquadramento da contribuinte dos casos de isenção/imunidade já mencionados alhures. Em síntese, foram identificadas três situações que conformariam desrespeito ao *caput* do art. 15 e, ainda, aos ditames do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, ambos da Lei 9.532, de 1997.

A primeira inconsistência apontada pelo citado relatório estaria centrada num alardeado desvirtuamento da finalidade da associação. Pelo que expôs a D. Fiscalização, a partir do exame do estatuto da contribuinte, a aludida entidade teria por objetivo desenvolver ou incentivar o desenvolvimento de atividades educacionais, na forma da cláusula segunda de seus atos constitutivos.

Outrossim, consoante previsão contida na cláusula terceira daquele documento, a associação seria composta “*por pais de alunos ou responsáveis, professores da escola, alunos e outros elementos da comunidade interessados em apoiar o educando, distribuindo-se em duas categorias, Associados Fundadores e Associados Comunitários*” (e-fl. 79). E, com base nesta última cláusula, a D. Autoridade Administrativa considerou a ocorrência do desvio ora tratado, já que, com base em informações obtidas junto ao representante da fiscalizada, os únicos a participarem da associação, na condição de associados, seriam os Srs. Cesar Alberto Mantelli e o Sr. José Flávio da Silva, que seriam, também, membros da diretoria executiva. Mais que isso, todos os serviços prestados seriam disponibilizados a terceiros, não associados.

Assim, e sob a sua ótica, a Autoridade Administrativa cravou que a atividade desenvolvida pela predita associação estaria sendo colocada a disposição do “*público em geral*” e não ao “*grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos*”, nos termos do art. 12, § 2º, “a” a “e” e § 3º, da já citada Lei 9.532/97. Em linhas gerais, o entendimento externado pela D. Fiscalização seria de que, para gozar da isenção em testilha, tais serviços somente poderiam ser prestados à associados e, como da associação somente participavam aqueles senhores mencionados acima, estaria comprovado o desvirtuamento da finalidade institucional.

A segunda inconsistência apontada no TVF supra estaria no fato de, ao longo do ano de 2004, a interessada ter remunerado o seu presidente, Cesar Alberto Mantelli, em valores que alçaram a monta de R\$ 34.017,60. Semelhante conduta atentaria contra as regras encartadas no já citado art. 12 da Lei 9.532/97 e justificariam, *per se*, a suspensão da isenção.

Finalmente, a D. Auditoria constatou, também, que a Associação não mantinha em boa ordem a sua escrituração contábil. As incongruências apontadas pelo relatório fiscal são bem resumidas a partir da seguinte passagem, extraída de e-fl. 15:

Uma breve análise da contabilização dos resultados da associação, apresentados nos Demonstrativos de Resultados do Exercício e nos Balanços Patrimoniais transcritos nos livros diário dos anos-calendário 2004 a 2008, permite que se questione a confiabilidade das informações. O quadro abaixo apresenta um resumo das referidas informações. Além disso, houve equívoco na identificação do grupo de contas do patrimônio no Balanço Patrimonial do ano-calendário 2008, sendo que as contas “superávit acumulado”; “superávit do exercício” e “(-) déficit do exercício” estão agrupadas em “Resultado de Exercícios Futuros” onde, pela definição do art. 181 da Lei n 6.404/76, são classificadas as receitas de exercícios futuros diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

E, considerando-se as informações acima, cotejadas com os dados constantes das DIPJ da entidade, atestou-se, ainda, divergências “*em todas as informações dos anos-calendário 2004 a 2006, e em algumas delas no ano-calendário 2007*”.

A vista disso, a Autoridade Fiscal opinou pela suspensão da isenção/imunidade, o que foi acatado pela Unidade de Origem, culminando, como já dito, na expedição do ADE 31/2009.

Como consequência da perda do direito ao gozo da isenção/imunidade, e dando sequência ao procedimento fiscal, promoveu-se a intimação da Associação para manifestar a opção quanto ao seu regime de tributação (e-fls. 142 e ss), ao que o contribuinte respondeu, optando pelo lucro presumido.

Em seguida, e após novas intimações, lavrou-se o termo de verificação de fiscal de e-fls. 231 e ss e os autos de infração de e-fls.224/230. Em resumo, e com base na relação de alunos, seus cursos e mensalidades pagas (informações prestadas pela própria autuada), verificou-se que, no curso do ano de 2004, a entidade percebeu uma receita bruta total de R\$ 2.057.916,96. Todavia, e pela análise do Livro Razão da Associação, confirmou-se que a predita contribuinte teria, neste período, escriturado receitas totais no montante de apenas R\$ 586.968,00. Tais valores, afirma a D. Autoridade Lançadora, foram submetidos ao crivo da fiscalizada, que, quanto a eles, não se opôs, tendo, ao revés, os ratificado.

Ipsa facto, promoveu-se o lançamento dos tributos já mencionados linhas acima sobre as receitas omitidas e aquelas consideradas pela própria entidade. Vale apenas destacar que, quanto ao PIS, foram decotadas as parcelas recolhidas pela Associação na forma do art. 15 da MP 2.158-35/2001.

Além do mais, aplicou-se a multa qualificada prevista pelo art. 44, I, da Lei 9.430/96. A motivação adotada pela D. Fiscalização é resumida a partir do seguinte trecho (e-fl. 236):

A omissão de receitas, e, no presente caso, a simulação acima relatada e adoção de uma personalidade jurídica sem fins lucrativos sem o devido cumprimento das exigências legais são procedimentos que impediram ou retardaram, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e das condições pessoais de contribuinte, com intenção de fraudar o fisco, conforme definidos nos incisos I e II do artigo 71 da Lei n.º 4.502, de 1964.

I.e, para o D. Agente da Administração, tanto a omissão de receitas, como a simulação visualizada a partir do desvirtuamento do objetivo institucional revelariam ou comprovariam a prática dos atos descritos pelos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

A Associação apresentou duas impugnações administrativas, uma contra o próprio ADE de n.º 31/2009, e outra contra o auto de infração. Como as duas defesas tem teor similar, ao menos quanto ao problema da suspensão do benefício em exame, tomemos aquela trazida à e-fls. 348 e ss e que também se reporta aos atos de lançamento.

Inicialmente, deduziu uma preliminar de nulidade da intimação a ela endereçada, especificamente em relação aos autos de infração, sustentando que os respectivos documentos

teriam sido entregues na sede da entidade após expedição de um termo de recusa dirigido a funcionário que não deteria poderes de representação da instituição. Esclarece, inclusive, que o Sr. Cesar teria contactado a D. Auditoria Fiscal para informá-la que não se encontrava na cidade, por conta de problemas de saúde, mas que, de toda sorte, se disporia a comparecer à Receita para receber a predita intimação (ao que o Agente Administrativo teria informado ser impossível aguardá-lo).

Por conseguinte, deduziu, também uma prejudicial de “prescrição” (em verdade, de decadência), já que, considerada inválida a intimação acerca da autuação, parte do débito teria sido abarcado pelo ocaso temporal de cinco anos (sem se reportar a qual dispositivo se aplicaria ao caso – se o art. 150, § 4º ou 173, I, do CTN).

No mérito, e, de forma bem objetiva, sustentou que a disponibilização de seus serviços de educação à terceiros ainda conformaria o fim para o qual foi criada, atendendo, assim, aos ditames da legislação de regência, que trata da isenção ora em exame.

No que tange à acusação de remuneração de um de seus diretores, afirma que isto teria ocorrido num curto período (2004 e no primeiro mês de 2005) e que, demais a mais, não teria, propriamente, remunerado o predito diretor, mas, apenas, promovido o reembolso de despesas.

Noutro giro, e em relação às divergências identificadas pela D. Auditoria, entre os dados constantes dos livros e aqueles lançados em suas declarações fiscais, defendeu que os montantes informados em sua DIPJ eram superiores àqueles constantes de seu diário, o que, de per si, afastaria qualquer mácula suficiente para se considerar inconsistente a sua escrita contábil.

Finalmente, quanto a multa qualificada, alegou inexistir provas de que a autuada tenha, em qualquer momento, se utilizado de subterfúgios para ludibriar o fisco ou ocultar ou modificar as características do fato gerador de sorte a justificar a imposição mais gravosa. E para corroborar as assertivas, afirmou que a sua escrita tanto era regular, que teria sido utilizada pela fiscalização para apurar os tributos objetos da autuação.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de Santa Maria (RS), por meio do acórdão de e-fls. 512 e ss, decidiu por julgar improcedentes as impugnações, mantendo incólumes, tanto a suspensão da isenção/imunidade, como os créditos tributários lançados. Os argumentos deduzidos pela Turma *a quo* foram suficientemente resumidos na ementa abaixo, cujo teor se reproduz:]

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS

Cabível a Suspensão da. isenção tributária de entidade civil sem fins lucrativos quando comprovado que a entidade não atende os requisitos legais para o gozo do benefício.

IRPJ. CSLL. PIS/PASEP. COFINS. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. CONSEQUÊNCIAS

A suspensão dos benefícios da isenção tributária traz como consequência a sujeição do Sujeito passivo às mesmas normas de tributação das demais pessoas jurídicas, apresentando-se como corretas as apurações do IRPJ e CSLL com base no

lucro presumido e do PIS e da Cofins com base no faturamento, assim entendido a receita bruta total.

IRPJ. CSLL. PIS/PASEP. COFINS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA

Para os tributos cujo lançamento se faz por homologação, havendo dolo no procedimento do sujeito passivo, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO

Nos casos de comprovação da conduta dolosa do sujeito passivo, cujo Objetivo era impedir ou retardar, total ou parcialmente, O conhecimento por parte do Fisco das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a Obrigação tributária principal ou O crédito tributário correspondente, é cabível a duplicação da multa de ofício.

NORMAS PROCESSUAIS. INTIMAÇÃO

É válida a intimação procedida mediante a entrega pelo autuante de uma via dos autos de infração no domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo, ainda que seja efetuada à funcionário que não detenha poderes de representação da pessoa jurídica.

A insurgente foi cientificada do julgamento acima em 25/03/2010 (e-fl. 533), tendo interposto uma única peça recursal em 23/04/2010 (e-fl. 534), por meio da qual reprimis, *ipsis litteris*, os argumentos deduzidos em suas defesas (tanto em relação à suspensão da isenção/imunidade, como quanto ao lançamento em si).

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e, no mais, preenche todos os pressupostos de cabimento, motivos, pelos quais, dele tomo conhecimento.

A Associação, diga-se, não se insurgiu contra a exigência, propriamente, das exações, fiando-se, diga-se, na defesa do seu direito ao gozo da isenção/imunidade. Assim, o litígio estará adstrito à discussão relativa à suspensão do benefício em exame, à preliminar de nulidade e à prejudicial de decadência e, ainda, à qualificação da multa de ofício.

I DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA INTIMAÇÃO.

Como muito apropriadamente lembrado pelo acórdão recorrido, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF -, tem entendimento há muito sedimentando em sua jurisprudência, no sentido de que as intimações encaminhadas ao endereço devidamente cadastrado na Receita, são válidas, mesmo que recebidas por quem não detenha poderes de representação. E o ápice desta consolidação se deu com a edição da Sumula 9, cujo verbete assim dispõe:

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

É verdade que o enunciado acima diz respeito à intimação por meio postal e a própria DRJ assim lembrou. Mas o direito de fundo abarcado por ela se aplica ao caso vertente, já que o domicílio fiscal indicado pelo contribuinte deve ser aquele hábil a receber as informações, intimações e visitas fiscais, inclusive com pessoas capazes de atender as demandas do Poder Público.

E sobre isto, a própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não dissente.

Confira-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO. ALEGADA OFENSA AO ART. 535, I E II, DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. DEFESA ADMINISTRATIVA. INTIMAÇÃO POSTAL. ENTREGA NO ENDEREÇO DO DOMICÍLIO FISCAL DO CONTRIBUINTE. DECRETO 70.235/72. TERMO INICIAL DO PRAZO. RECEBIMENTO PELO PORTEIRO DE PRÉDIO RESIDENCIAL. VALIDADE. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

[...]

III. O Tribunal de origem decidiu que se mostrou intempestiva a defesa administrativa apresentada em 14/01/2013, após o prazo de 30 (trinta) dias previsto no Decreto 70.235/72, contado da intimação postal entregue no domicílio fiscal do ora agravante, que ocorrera em 12/12/2012. Afastou a alegação de que deveria ser contado o prazo da ciência do ato, em 14/12/2012, por entender que a "intimação postal prevista no mencionado decreto exige apenas a entrega no domicílio fiscal do contribuinte, podendo, inclusive, ser recebida pelo porteiro do prédio".

IV. Na forma da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, "conforme prevê o art. 23, II do Decreto nº 70.235/72, inexistente obrigatoriedade para que a efetivação da intimação postal seja feita com a ciência do contribuinte pessoa física, exigência extensível tão-somente para a intimação pessoal, bastando apenas a prova de que a correspondência foi entregue no endereço de seu domicílio fiscal, podendo ser recebida por porteiro do prédio ou qualquer outra pessoa a quem o senso comum permita atribuir a responsabilidade pela entrega da mesma, cabendo ao contribuinte demonstrar a ausência dessa qualidade" (STJ, REsp 1.197.906/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/09/2012). Nesse sentido: STJ, REsp 1.029.153/DF, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 25/03/2008; RHC 20.823/RS, Rel. Ministro CELSO LIMONGI (Desembargador convocado do TJ/SP), SEXTA TURMA, DJe de 03/11/2009. (AgInt no AREsp 932816/DF, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe de 19/06/2018).

De outra sorte, a alegação de que o diretor presidente teria se disponibilizado a se encontrar com a D. Auditoria e que teria, inclusive, adquirido passagem para a cidade da sede da recorrente é, a toda monta, impertinente. Em primeiro lugar porque ele de fato não compareceu ao local na data "*aprazada*", como consta do próprio apelo. Demais a mais, a Administração Tributária não pode ficar sujeita aos humores dos contribuintes para promover atos que demandam o cumprimento de prazos, inclusive de natureza preclusiva ou, mais grave, decadencial.

Assim, sendo, e concordando *in totum* com o acórdão recorrido, entendo descabida a preliminar em exame.

II DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA (E NÃO PRESCRIÇÃO).

Vale reprimir, de antemão, que o contribuinte sequer aponta qual dispositivo legal justificaria a ocorrência do ocaso temporal suficiente á extinguir a obrigação na forma do art. 156, V, do CTN (se o art. 150 ou, por outro lado, se o art. 173). O fato é que, a par da discussão sobre a existência ou não de fraude, na espécie, consoante muito bem exposto pelo Colegiado de primeiro grau, precisamente por, até o advento deste processo, se sujeitar à regra de isenção preconizada pela Lei 9.532/96, a entidade não promoveu qualquer recolhimento a guisa do IRPJ, da CSLL e da COFINS.

Quanto a tais tributos e considerando-se válida a intimação da insurgente (consoante decidido no tópico anterior), aplicar-se-ia o posicionamento consolidado sobre o tema, divisado no REsp de nº 973.733/SC, julgado sob o regime dos arts. 543-b e 543-C do antigo CPC, cuja ementa transcrevo a seguir, até para atender ao comando inserto no art. 62, § 2º, do RICARF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. *TRIBUTO* SUJEITO A *LANÇAMENTO* POR *HOMOLOGAÇÃO*. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. *DECADÊNCIA* DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (*lançamento* de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o *lançamento* poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a *decadência* ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo *lançamento*, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da *decadência* do direito de lançar nos casos de *tributos* sujeitos ao *lançamento* de ofício, ou nos casos dos *tributos* sujeitos ao *lançamento* por *homologação* em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "*Decadência e Prescrição no Direito Tributário*", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o *lançamento* poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de *tributos* sujeitos a *lançamento* por *homologação*, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "*Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "*Direito Tributário Brasileiro*", 10ª ed.,

Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "*Decadência e Prescrição no Direito Tributário*", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de *tributo* sujeito a *lançamento* por *homologação*; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o *lançamento* de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 973733/SC; Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009 e publicado em no DJe de 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184).

No caso, a mingua de recolhimento dos tributos acima mencionados no período investigado (IRPJ, CSLL e COFINS), a regra aplicável seria, exclusivamente, aquela encartada no art. 173, I, do CTN, contando-se, o prazo decadencial a partir do primeiro dia útil subsequente àquele em que poderia ocorrer o lançamento. E assim, valho-me, aqui, das considerações apostas pelo D. relator *a quo*, que deixam extreme de dúvidas a inocorrência do prazo previsto pelo aludido artigo:

Em se tratando de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com apuração trimestral, cujo primeiro fato gerador do ano-calendário de 2004 ocorreu em 31/03/2004, o Fisco poderia efetuar o lançamento a partir da data de vencimento do tributo (30/04/2004). Assim, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi o dia 01/01/2005, data essa em que se iniciou a contagem do prazo de cinco anos para que o Fisco efetuasse o lançamento. Logo, o prazo final para a constituição do crédito tributário foi em 31/12/2009.

O mesmo se aplica ao PIS/PASEP e à Cofins, que tem o fato gerador mensal. O primeiro fato gerador do ano de 2004 ocorreu em 31/01/2004. O Fisco poderia efetuar o lançamento a partir do vencimento do tributo, que ocorre em 13/02/2004. Por consequência, a contagem do prazo decadencial se inicia em 01/01/2005, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, considerando-se que a ciência dos autos de infração se efetivou em 30/12/2004, nessa data ainda não havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário objetos dos autos de infração em questão.

A única ressalva que faço diz respeito, precisamente, quanto a contribuição para o PIS. Isto porque, ao menos quanto ao período em exame, a entidade não gozava do benefício da isenção, sujeitando-se, outrossim, à exigência desta exação conforme regra prevista pelo art. 15 da MP 2.158-35/01, isto é, 1% sobre a sua **folha**. E, como restou demonstrado no próprio TVF, a D. autoridade Lançadora inclusive abateu dos valores apurados a título de PIS, os montantes já recolhidos pela instituição na forma do diploma legal retro referido. Ou seja, houve recolhimento desta exação em particular e assim, a contagem do prazo, conforme os preceitos do art. 173, I, somente se manteria, caso também seja mantida a qualificação da multa por ocorrência de

fraude. Como, sobre isso, me manifestarei mais abaixo, deixarei para decidir a questão decadência em relação ao PIS, na parte final deste voto.

III MÉRITO.

III.1 Do problema da suspensão da isenção/imunidade tributária.

Como destacado no relatório acima, a D. Autoridade Administrativa considerou a ocorrência de três fatos, autônomos e suficientes de per si, para justificar a suspensão da isenção/imunidade. E, ao menos quanto ao primeiro dos óbices aventados pelo ADE 31/2009, realmente não há como concordar com a D. Fiscalização.

Com efeito, como se extrai da cláusula segunda do estatuto da Associação (e-fl. 79) a sua finalidade é, e sempre foi, “*o desempenho mais eficiente e auto-sustentável do processo educativo, promovendo e mantendo ensino Pré-escolar, Fundamental, Médio e Superior, Cursos Técnicos, EJA e Cursos profissionalizantes*”. E quanto a tais objetivos, não houve nenhum indicativo de desvirtuamento. Não há nos autos quaisquer alegações de que a predita entidade tenha se socorrido de qualquer atividade econômica que não e, apenas, as listadas retro.

Mas, mais importante que isso, não há na aludida cláusula e, por certo, na própria legislação de regência, qualquer regra ou mesmo vírgula que ateste que os serviços em questão devam ser disponibilizado exclusivamente aos “associados” (aliás, assim o fosse, nenhuma entidade de educação do país se enquadraria nas hipóteses de isenção ou imunidade).

E mesmo quanto a cláusula terceira do aludido estatuto, na qual se embasaram tanto a Unidade de Origem, quanto a DRJ, não se vê ali, nada, que possa autorizar a conclusão que chegaram as mencionadas Autoridades Fiscais. Este preceptivo estatutário, vejam bem, se limita a dispor sobre a composição dos quadros de associados, que poderão ser compostos pelos próprios gestores/fundadores, ou por quaisquer membros da comunidade; ele não dispõe sobre as finalidades estatutárias ou objetivos, mas, tão só, sobre quem pode participar da associação, nada mais.

Se, à época do início da ação fiscal, a entidade era composta por apenas dois associados fundadores, isto, com certeza, nem mesmo conflita com a aludida regra¹, que se o diga quanto àquela descrita na cláusula segunda. Trata-se, inadvertidamente, de uma associação voltada, sem fins lucrativos (porque não se observou a distribuição de resultados, nem, tampouco, de versão de suas receitas para outros fins), para a consecução de atividade educacional.

Agora, se em relação ao ponto acima, houve um açodamento por parte da D. Auditoria, quanto aos outros dois óbices encontrados, não se pode dizer o mesmo. No que toca à remuneração de dirigente, algo explicitamente vedado pela alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei 9.532/97, não só a recorrente admite este fato (ainda que sustente ter ocorrido apenas em 2004 e no primeiro mês de janeiro de 2005), como, tal qual corretamente afirmado pela DRJ, não traz quaisquer elementos de prova para contradizer a constatação fiscal. Aliás, e em relação à

¹ Salvo se houvesse prova de que a própria participação da sociedade nunca tivesse sido oportunizada, o que, de toda sorte, não traria quaisquer impactos de cunho tributário. Isto, quando muito, autorizaria o questionamento por parte dos ministérios públicos, mas, jamais, permitiria a assunção das conclusões de que haveria, aí, um desvirtuamento dos objetivos institucionais.

contraditória assertiva de que estes valores pagos ao Sr. Cesar seriam, em verdade, reembolsos de despesas, a Turma *a quo* foi precisa:

Também, em determinado momento, alega que a remuneração do presidente da entidade se deu de forma isolada no ano de 2004 e em um mês de 2005, o que seria insuficiente para descaracterizar a condição de entidade isenta. Em um segundo momento, alega que os pagamentos referem-se a reembolso de despesas adiantadas pelo dirigente na época. Nesse caso, o impugnante se contradiz em suas declarações e não apresenta nenhuma prova de que realmente os pagamentos se referem a reembolso de despesas adiantadas pelo dirigente (e-fl. 560).

É verdade que este impedimento produziria efeitos apenas em relação ao período em que se observou a realização de pagamentos à dirigentes (assim, a suspensão teria que se limitar ao ano de 2004).

No entanto, o terceiro motivo invocado pela D. Autoridade Lançadora para determinar a suspensão do gozo da isenção perdurou por mais tempo, tendo sido verificadas inconsistências em sua escrituração contábil ao longo de todo período fiscalizado (2004 a 2008). Mais que isso, houve a constatação de divergências entre o Livro Diário e a DIPJ em todos os meses de 2004 a 2006 e, ainda, em parte do ano de 2007 (o que, inclusive, embasou o lançamento por omissão de receitas não questionada pela insurgente). Veja-se:

A posição é ratificada quando se faz um comparativo das informações prestadas pelo contribuinte nas Declarações de informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ com as constantes dos DRE e Balanços Patrimoniais transcritos nos Livros Diário. os quais apresentam divergência em todas as informações dos anos-calendário 2004 a 2006. e em algumas delas no ano-calendário 2007. Q anexo I apresenta o resumo das informações constantes das duas fontes (e-fl. 15).

E quanto a isso, a interessada nada produziu ou trouxe. Não foram produzidas quaisquer provas que pudessem justificar as aludidas divergências (que, como dito, pelo contrário, as ratificou quando intimada a se manifestar sobre o lançamento das exigências constantes destes autos). Sobre este ponto, diga-se, a entidade se limitou a afirmar que “*a divergência apontada no anexo I, sinaliza que na DIPJ, em regra, sempre teve valor a maior do que no Diário; logo, não houve prejuízo algum para o fisco, que teve a informação completa*”.

O citado anexo, diga-se, juntado à e-fl. 132, realmente consigna alguns valores declarados em DIPJ superiores aos registrados em balancetes (como o total de ativos e passivos). Mas há pontos em que esta divergência, mesmo que na DIPJ haja o lançamento de importâncias em valores superiores aos constantes do diário, que são de suma importância não para a apuração do resultado, mas para a verificação do próprio implemento das condições descritas pela Lei 9.532/96.

Dentre tais, destaca-se v.g., as informações relativas à destinação dos recursos, que na DIPJ se vê a informação de que foram pagos cerca de R\$ 700 mil reais em vencimentos, enquanto, no Diário, seria quase três vezes menor (algo que pode, inclusive, indiciar a predestinação das receitas percebidas pela entidade).

Outra informação relevante diz respeito ao superávit/déficit verificado cujo lançamento em DIPJ é bem inferior ao constante do diário. Por fim, e como já dito, foi informada uma receita bruta da ordem de R\$ 586.968,00, enquanto na DIPJ o valor seria de R\$

1.156.525,20. Se é verdade que o montante consignado na DIPJ era superior ao registrado no Diário, é igualmente inegável que a instituição não estava recolhendo nenhuma importância que seja a título de tributos federais e, de mais a mais, constatou-se, ainda, que o valor efetivamente percebido, apurado com base em respostas apresentadas pela própria contribuinte, era de mais de R\$ 2 milhões, o que ocasionou a omissão de receitas já noticiada ao longo deste feito.

E, a despeito das claras e não contestadas divergências, a Lei 9.532/97, em seu art. 12, § 2º, alínea “c”, é objetiva e, mais que isso, avaliativa... não importa que as divergências constatadas tenham ou não impacto tributário; se tais diferenças representam a impossibilidade de se atestar “*a respectiva exatidão*”, a suspensão do gozo da isenção/imunidade se implementará.

Em linhas gerais e, insista-se, ainda que não se vislumbre no caso o desvirtuamento acusado pela D. Auditoria (e ratificado pela DRJ), os demais fatos apontados no curso deste feito deixam extrema de dúvidas a correção do ADE 31/2009 e, assim, a suspensão da isenção/imunidade, inclusive, com os efeitos tal como determinados, se impõe.

Nada a prover.

III.2 Da multa qualificada e da decadência (tão só em relação ao lançamento concernente ao PIS).

Quanto a qualificação da multa de ofício aplicada, o TVF de e-fls. 231 e ss restou fundado em dois motivos distintos: o desvirtuamento da associação ou de sua finalidade e, outrossim, a omissão substancial de receitas inclusive descrita no tópico anterior.

Quanto ao desvirtuamento, viu de se ver, que não ocorreu. O fato, vale a insistência, dos serviços educacionais serem disponibilizados à população em geral em nada desrespeita a cláusula segunda do estatuto e, muito menos, contraria o regramento constitucional (art. 150, VI, “c”, da CRFB) ou da Lei 9.532/97 (arts. 12 e 15). Não há aí simulação ou fraude a justificar a qualificação da penalidade aplicada.

Por outro lado, todavia, e consoante destacado no anexo I do TVF (e-f. 132), a recorrente incorreu em omissão substancial e diuturna de receitas, tendo informado em seu diário uma quantia de pouco mais de R\$ 500 mil quando, pelos relatórios apresentados pela própria instituição, a sua receita bruta aferida ao longo do período em exame superou R\$ 2 milhões de reais. Mesmo que na DIPJ a interessada tenha consignado um montante de cerca de R\$ 1.100 mil reais, ainda se verificou uma omissão de receitas superior à hum milhão. E isto, somado ao fato da entidade saber que havia percebido valores bem superiores aos efetivamente informados ao fisco, é fato suficiente para demonstrar a sonegação e, mais importante, o próprio dolo, elementos intrínsecos à tipificação das hipóteses encartadas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

O segundo motivo, justificador da qualificação em exame, está mais que demonstrado, pelo que corretos, tanto a Autoridade Lançadora, como a DRJ.

E, por consentâneo, verificado o elemento “fraude” na espécie, e com base no entendimento sedimentado pelo STJ no REsp de nº 973.733/SC (já referido linhas acima), conclui-se pela inoccorrência da decadência também quanto ao PIS, devendo, pois, ser mantido, na íntegra, o lançamento.

IV CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca