



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	11444.001458/2008-49
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-001.156 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	8 de agosto de 2012
Matéria	IRPJ
Recorrente	INSTITUIÇÃO DOM BOSCO DE ENSINO E CULTURA S/C LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

Ementa: INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ADESÃO AO PROUNI. ISENÇÃO FISCAL. LUCRO REAL. OBRIGATORIEDADE.

Ainda que a adesão ao PROUNI implique, para a instituição de educação, na necessidade de apurar o lucro da exploração com vistas a separar o resultado beneficiado pela isenção daquele sujeito à incidência tributária; descabe a revogação dessa isenção como decorrência da não apuração do lucro, quando não foi dada oportunidade prévia ao sujeito passivo de fornecer as informações exigidas pela legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio José Praga de Souza, Marcelo de Assis Guerra, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foi constatado, no ano-calendário de 2005, apuração incorreta dos tributos, tendo em vista que a contribuinte aderiu ao PROUNI, mas não apurou o lucro da exploração, tendo optado pelo lucro presumido.

Sendo notificada da autuação, a interessada ingressou com a impugnação de fls. 991 a 1060, subscrita pelo advogado Ricardo Sipoli Castilho (fls. 1061 a 1074), alegando:

- Não pode a isenção tributária concedida por lei, com encargo, ser suprimida pela administração pública em razão de descumprimento de obrigação acessória criada por instrução normativa. Pelo princípio da legalidade, somente por meio de lei se pode criar tributos, editar a norma jurídica tributária com todos os seus elementos essenciais como a hipótese tributária, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota, não sendo possível criá-los ou aumentá-los por decreto, regulamento, instrução normativa, portarias, etc;

- Segundo aquele princípio, até para diminuir tributos, isentar contribuintes de pagar tributos e perdoar débitos tributários, imprescindível a lei formal, e assim, da mesma forma, somente por lei poderão ser criadas obrigações acessórias e descritas infrações tributárias com as respectivas sanções;

- A matéria tributária está abrangida pela denominada reserva legal, ou seja, os decretos, regulamentos e demais atos normativos complementares, entre eles as instruções normativas, não podem dela tratar, mesmo no silêncio da lei. Constatada uma lacuna na lei só outra lei pode preenchê-la;

- A Medida Provisória (MP) nº 213, de setembro de 2004, convertida na Lei nº 11.096, de 2005, em momento algum estabelece a condição, ou obrigatoriedade, de que a pessoa jurídica ao aderir ao PROUNI deve submeter-se ao regime do lucro real, não podendo apurar os tributos pelo lucro presumido;

- A IN nº 456, de 2004, ao determinar que a pessoa jurídica deve apurar o lucro real para usufruir da isenção, está usurpando poder que não lhe foi conferido pela lei objeto da regulamentação, ofendendo o princípio da segurança jurídica;

É absolutamente pacífico na doutrina que os decretos, regulamentos, demais atos administrativos bem como as instruções normativas, em matéria tributária sempre se subordinam à lei, sendo evidente que o disposto em referidos atos administrativos prestam para viabilizar a fiel execução das leis em função das quais são editadas;

- As instruções normativas em nada se afastam da natureza meramente regulamentar das leis e outros atos normativos de hierarquia superior a que estão absolutamente vinculadas, sendo impossível qualquer inovação, seja positiva ou negativa. Não pode uma instrução normativa cominar uma obrigação adstrita a uma

sanção (perda da isenção e o recolhimento do imposto com multa, juros e correção monetária), abarcando o que compete, com exclusividade, à lei;

• Deixou de cobrar mensalidades dos alunos aos quais foram concedidas bolsas no ano de 2005 e, por outro lado, por estar perfeitamente enquadrada na lei do PROUNI faz jus à isenção não podendo, por mera liberalidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ver suprimido o benefício que recebeu contrapartida rigorosa e gravosa à instituição;

• Além de criar obrigação não imposta pela lei que criou o PROUNI a IN contrariou súmula do Supremo Tribunal Federal: "Súmula 544 do STF - Isenções Tributárias Concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas";

• A multa aplicada deve ser relevada, conforme artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que agiu com boa-fé. A sua adesão ao PROUNI foi aceita sem que fosse apontada qualquer irregularidade pelo Ministério da Educação e Cultura e sem que fosse informada da obrigatoriedade de lançar seus tributos federais pelo regime de lucro real;

• Protesta pela produção de todas as provas admitidas pela legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal (PAF), sem exceções.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto prolatou o Acórdão 14-32.325 considerando a impugnação improcedente em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PROUNI. ISENÇÃO.

A isenção concedida à instituição de ensino, em razão de sua adesão ao Programa Universidade para Todos - PROUNI, recairá sobre o lucro decorrente da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos seqüenciais de formação específica, sendo exigível que a instituição apure, na forma da legislação em vigor, o lucro da exploração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

ATOS TRIBUTÁRIOS. VALIDADE.

O julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos tributários, não lhe cabendo questionar sua validade.

RELEVAÇÃO DE PENALIDADE. COMPETÊNCIA.

As instâncias julgadoras administrativas não têm competência para decidir sobre pedido de relevação de penalidades.

Devidamente científica, a interessada recorre a este Colegiado ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O recurso é tempestivo, foi interposto por representante devidamente legitimado e preenche as demais condições de admissibilidade.

Em resumo da questão, a interessada foi autuada porque, participante do PROUNI, apurou o resultado pelo lucro presumido quanto a legislação obrigava a apuração do lucro real.

Assim, descumprido o requisito, a parcela do resultado da pessoa jurídica por ela considerada isenta foi objeto de tributação.

O principal argumento de defesa consiste, em síntese, no questionamento do que seria a revogação da isenção com base em restrições estabelecidas numa Instrução Normativa, o que implicaria em violação ao princípio da legalidade.

Trata-se da IN/SRF nº 456/04 que, ao tratar da isenção tributária do IRPJ e da CSLL concedida pela Lei nº 11.096/2005 às instituições privadas de ensino superior que aderissem ao PROUNI, estabeleceu a necessidade de apuração do lucro da exploração referente às atividades sobre as quais recairia essa isenção.

Essa orientação dirige-se fundamentalmente às instituições que também exercem atividades diversas das graduação ou cursos seqüenciais e, portanto, de resultado não abrangido pela isenção, de forma a permitir uma clara diferenciação.

Por outro lado, ainda que a necessidade de apuração do lucro da exploração para casos como o presente tenha sido estabelecida mediante Instrução Normativa, a obrigatoriedade de apurar o resultado pelo lucro real tem base não apenas infralegal, como suscitado pela defesa, mas sim em lei formal.

A Lei 9.718/98 tratou da questão em sentido até mais amplo:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

(.....)

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

(.....)

Assim, no que se refere à necessidade de apuração do lucro da exploração, não vejo qualquer ilegalidade na Instrução Normativa quando a Lei já estabelecia a obrigatoriedade do lucro real.

Já no que se refere à revogação da isenção, a meu ver existem duas falhas que comprometem o trabalho fiscal.

A primeira delas, de natureza formal. O § 1º, do art. 5º, da IN/SRF nº 456/2004 estabelece (destaques acrescidos):

Art.5 (.....)

§ 1º Quando for constatado que a instituição beneficiária da isenção não está observando os requisitos ou condições pertinentes à matéria ou previstos na legislação tributária, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A instituição poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º O Delegado da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo da isenção, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à instituição.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo, se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da instituição.

Vê-se que caberia, preliminarmente, a expedição de notificação para a interessada com prazo de manifestação para que se justificasse. Poder-se-ia supor que, notificada da iminente perda da isenção pela ausência de apuração do lucro real (e, como consequência, do lucro da exploração), a recorrente adotaria as providências necessárias para suprir a falta no prazo estipulado.

Assim, a ausência da notificação prevista na Instrução Normativa nº 456/2004 implicou em cerceamento do direito de defesa para a interessada, agravado pela não emissão do ato declaratório suspensivo da isenção pela autoridade administrativa, que poderia ser objeto de impugnação, nos termos do inciso I, do § 5º c/c § 6º, da IN sob exame.

Mesmo que fosse superada essa questão, outra falha macula o procedimento irremediavelmente.

A revogação da isenção tributária como consequência da não apuração do lucro da exploração foi matéria tratada apenas no âmbito da IN/SRF 456/2004. Em outras palavras, tanto a Lei nº 11.096/2005 como a Lei nº 11.128/2005 são omissas sobre essa circunstância, ao tratar de situações que implicariam em exclusão do programa.

Especificamente em relação à Lei nº 11.128/2005, o art. 1º estabelece a obrigatoriedade de comprovar a quitação de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil. Considerando que não foi irregularidade dessa natureza que implicou na revogação da isenção, o dispositivo em questão não dá guarida à IN nº 456/2004.

Sob essa ótica, tem razão a interessada ao contestar a legitimidade da IN para revogar a isenção.

Pelo exame das normas que regem a matéria, é inegável a ênfase dada pelo legislador à necessidade de uma escrituração regular contendo todas as informações que permitam a apuração do lucro da exploração.

Mesmo na impossibilidade de apuração do lucro da exploração, pela ausência de algumas dessas informações, a norma estabelece a apuração através de uma relação de proporcionalidade. Parece-me que o foco principal do legislador é a disponibilização dos dados necessários à verificação da regularidade da instituição perante o PROUNI; não necessariamente a revogação da isenção tributária, medida extrema que deve ser bem fundamentada.

Estabelecida a isenção tributária por lei em sentido estrito, apenas norma de mesmo quilate pode estipular situações que impliquem na revogação do benefício.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator