



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

**Processo n°** 11634.001087/2010-82  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1202-000.845 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de agosto de 2012  
**Matéria** Perda de Isenção  
**Recorrentes** CANDEIAS ESPORTE LAZER E RECREAÇÃO  
FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2005, 2006

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA. A ausência da expedição do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não é suficiente para gerar nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal, por se tratar de procedimento formal, que não causou prejuízos ao contribuinte, além de não se enquadrar em nenhuma das hipóteses do artigo 59 do Decreto 70.235/72.

OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO. Quando o contribuinte consegue comprovar, por documentos hábeis e idôneos, a existência de passivo, deve ser afastada a omissão de receitas pautada em passivo fictício.

ISENÇÃO CONDICIONADA. DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES. CAUSA DE SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. Deve ser suspensa a isenção condicionada de entidade que deixa de aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos e que não mantém escrituração em livros revestidos das formalidades exigidas em lei.

DESPESAS. FALTA DE ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis as despesas não necessárias às atividades e fins sociais da entidade, bem como aquelas que não estão intrinsecamente ligadas às referidas atividades; e ainda, as que não estejam devidamente comprovadas por documentos hábeis e idôneos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, também por unanimidade de

votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

## Relatório

Trata-se de Autos de Infração (fls. 2649/2684) consubstanciados em lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em decorrência da Suspensão de Isenção Tributária da Recorrente nos anos-calendário de 2005 e 2006, bem como da apuração das seguintes infrações:

(i) Glosa de despesas operacionais não necessárias e não usuais à atividade da empresa, como também de despesas sem a devida comprovação documental;

(ii) Omissão de receitas caracterizada por Passivo Fictício e por Superveniências Ativas.

Ademais, também integraram o presente processo os lançamentos de PIS (fls. 2685/2692) e COFINS (fls. 2692/2700), não decorrentes do lançamento de IRPJ, no regime não cumulativo, tendo em vista a Suspensão da Isenção Tributária do sujeito passivo. Assim, os lançamentos de PIS e COFINS não decorrentes do IRPJ deveriam ter sido formalizados em processo distinto. Dessa forma, o julgador de primeira instância requisitou que o presente processo retornasse ao órgão de origem para o fim de serem apartados, em processo distinto, referidos valores de PIS e de COFINS não decorrentes da exigência do IRPJ.

Portanto, restaram consubstanciados no presente processo os lançamentos de IRPJ e seus reflexos, somado a multa e juros.

A notificação fiscal de Suspensão de Isenção Tributária (fls. 01/17) decorreu da apuração de supostas infrações na legislação de regência, quais sejam:

(i) Frequentes transações comerciais com a empresa da qual são sócios os diretores da entidade fiscalizada: Nesse ponto, a Fiscalização esclarece que a Recorrente teria alienado um imóvel para a empresa SOLO pelo valor de R\$ 680.000,00 a serem recebidos/pagos em 34 vezes de R\$ 20.000,00. O imóvel alienado teria sido arrendado em seguida pela própria vendedora, na condição de arrendatária, que pagava à compradora um arrendamento mensal de igual valor das parcelas da venda;

(ii) Apresentação de escrituração confusa, em razão de registrar várias transações através de lançamentos contábeis baseada no método das partidas dobradas, denominadas de quarta fórmula. Ou seja, várias contas devedoras correspondem a várias contas credoras, aliado ao fato da impossibilidade de indicar com clareza e precisão a contrapartida, bem como de identificar as origens/fatos que ensejaram a proceder alguns dos lançamentos efetuados desta forma, conforme a seguir relatado;

(iii) Percepção de forma sistemática de receitas estranhas ao objeto da entidade, realizando atividades próprias de empresas prestadoras de serviços comerciais, com fins lucrativos;

(iv) Aquisição de veículo de luxo estranho ao objeto da entidade: A recorrente teria adquirido um veículo BMW X5, no valor de R\$ 166.187,43, através de leasing, junto ao Banco Bradesco S/A.

Contra a Notificação Fiscal de Suspensão de Isenção Tributária, a Recorrente apresentou a competente Impugnação, aduzindo, em síntese, os seguintes argumentos:

(i) Inicialmente faz um histórico da empresa e seu funcionamento, reputando-a como uma associação sem fins lucrativos, que oferece a seus associados a possibilidade do desfrute de esporte, lazer e recreação, através da utilização de sua rede hoteleira;

(ii) Sustenta a nulidade dos procedimentos fiscais por ausência de MPF - Mandado de Procedimento Fiscal;

(iii) Busca mostrar que o pagamento realizado pela SOLO em 27/11/2006 no valor de R\$ 20.000,00 refere-se à quitação de parcelas de vários arrendamentos de outros imóveis, e não daquele objeto da compra e venda aqui tratado. Argumenta que para a constatação da veracidade de tais fatos bastaria uma diligência dos Auditores aos locais, para verificarem as características de cada imóvel e sua forma de utilização;

(iv) Afirma que a utilização, por parte da empresa, da 4ª fórmula de contabilização, pelo método das partidas dobradas, que implica na utilização de várias contas de Débito e várias contas a Crédito no lançamento contábil, está correta e amparada na legislação vigente;

(v) Questiona se a aquisição de um único veículo de R\$ 166.000,00, em financiamento de longo prazo, para o trabalho da diretoria da associação, poderia ser citado como uma das razões para suspender-lhe a isenção. Questiona, ainda, onde consta vedado em lei a referida compra e manifesta não ser razoável tal vedação.

(vi) Não obstante a Impugnação apresentada pela Recorrente foi emitido o Ato Declaratório Executivo nº 064, de 15 de outubro de 2010 (fls. 2510), o qual também foi objeto de Impugnação. Em referida peça impugnatória a Recorrente utilizou os mesmos fundamentos anteriormente apresentados.

Em decorrência do Ato Declaratório Executivo citado acima, a D. Fiscalização deu prosseguimento aos trabalhos e expediu o Termo de Intimação Fiscal (fls. 2584/2589), oportunidade em que a Recorrente foi intimada a apresentar vários documentos contábeis referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006. A intimação foi atendida em parte e a

D. Autoridade Fiscal passou à lavratura dos Autos de Infração (fls. 2649/2700), totalizando o montante de R\$ 15.146.978,83 de crédito tributário lançado, incluindo-se multa e juros.

A lavratura dos referidos Autos de Infração decorreu da apuração de supostas infrações, quais sejam:

(i) Omissão de receita caracterizada pela manutenção no passivo de valores com exigibilidade sem comprovação – Passivo Fictício;

(ii) Omissão de receita caracterizada por superveniência ativa;

(iii) Glosa de despesas/custos apropriados por falta de comprovação;

(iv) Glosa de despesas apropriadas em decorrência de aquisição/arrendamento de veículo não necessário para manutenção da atividade.

Cientificada da lavratura dos Autos de Infração a Recorrente apresentou a competente Impugnação (fls. 2744/2791) pautada, nos seguintes fundamentos, retirados do relatório da decisão recorrida:

*“Quanto à presunção de omissão de receitas, caracterizada pela manutenção no passivo de exigibilidade sem comprovação, no valor de R\$ 4.466.157,42: (i) que pelo extrato do REFIS juntado às fls. 2793-2794, verifica-se que o referido valor é exatamente o necessário para atualizar sua contabilidade aos exatos valores do extrato, sendo que junta também cópia do Razão da conta "2.2.1.01.004 — Parcelamento REFIS INSS", fls. 2792, para mostrar que o saldo final da dívida no extrato ficou igual o saldo final no Livro Razão; (ii) afirma que o Fisco não precisava de qualquer informação do contribuinte para confirmar ou contestar uma ocorrência em processo de Refis, parecendo deixar a entender que a Administração já deteria tais dados.*

*Quanto à presunção de omissão de receitas, caracterizada por superveniências ativas, no valor de R\$ 3.504.300,00: (i) alega que o Fisco desconsiderou interligações que existem entre os valores desta presunção com a apontada no item anterior, como por exemplo do valor de R\$ 2.300.000,00, já que este e aqueles R\$ 4.466.157,42 ocuparam posição Credora no lançamento contábil reproduzido as fls. 05; (ii) Destaca que os substantivos Superveniência e Insubsistência têm o objetivo de destacar, na gestão patrimonial, os componentes da variação patrimonial de natureza eventual ou esporádica dos normais. Entende, pois, que o registro de recebimento de diversos clientes, recebimento de cheques e crédito recebido, etc., são componentes de variações patrimoniais normais, jamais podendo ser considerados como componentes de variação patrimonial eventual ou esporádica, fugindo completamente do conceito de Superveniência Ativa; (iii) Outrossim, argumenta ainda que as hipóteses de presunção de omissão de receitas estão elencadas nos incisos I a III, do art. 281 do RIR/99, sendo que qualquer outra situação que não se enquadre nos referidos incisos não pode ser objeto de tal presunção, como aqui discutida, já que carece de amparo legal.*

*Quanto à glosa de despesas/custos apropriados, por falta de comprovação, num total de R\$ 5.010.163,13 (...): (i) Inicia chamando a atenção para o fato de que a Fiscalização teria afirmado que a contabilidade da CANDEIAS é confusa, e também não é clara e precisa quanto identificação da contrapartida nos lançamentos contábeis, no entanto, ela foi utilizada para apurar os valores a tributar; (ii) No que*

*diz respeito à glosa referente à conta '3.3.2.01.001 — Custos Operacionais', no total de R\$ 1.450.000,00, lança tão-somente a afirmação de que 'Tributar o valor oriundo de uma transferência entre contas sem qualquer estudo mais aprofundado no sentido de verificar o motivo do lançamento e para que conta ou contas foi transferido, sabendo-se que a grande maioria destes lançamentos normalmente não tem qualquer reflexo tributário é demonstrar total desconhecimento'; (iii) A glosa referente a conta '3.7.1.03.002 — Provisões Atualização REFIS INSS' no valor de R\$ 2.300.000,00, em 2005, o interessado argumenta que a atualização na conta '2.2.1.01.004 — Parcelamento REFIS INSS' no valor de R\$ 4.466.157,42, já estaria sendo tributada como presunção de Omissão de Receita por Passivo Fictício, e como, dá-se a entender, as contas se relacionam, estaria havendo tributação duas vezes; (iv) Concernente à conta '3.4.1.04.047 — Ajustes de Inventário', no valor de R\$1.260.163,13, alude o impugnante que referida conta não diz respeito a inventário de mercadorias, 'mas, conforme os próprios históricos demonstram, são ajustes nas contas de cheques a receber, podendo ser resultado de créditos incobráveis, passíveis de dedução,...' E, complementa a frente, que os lançamentos com o histórico Valor transferido para a conta — 4.110.001 — Lucro ou Prejuízo, 'são decorrentes de um lançamento efetuado a maior e a Crédito da mesma conta, na mesma data e com o mesmo histórico, configurando apenas um lançamento de estorno, longe de se constituir em qualquer matéria tributável'.*

*Quanto à glosa de despesas apropriadas em decorrência da aquisição/arrendamento de um veículo BMW X5, considerando despesa não necessária e não usual, no valor de R\$ 111.909,66: (i) No tocante a essa glosa, o impugnante reforça que não há impedimento legal que proíba a entidade de adquirir veículo como esse, objeto da controvérsia, para uso da diretoria do CANDEIAS, e, conseqüentemente não há na legislação restrição para a dedução das despesas de arrendamento do mesmo, que inclusive foi realizado em longo prazo.*

*Quanto à tributação do PIS e da COFINS: (i) Afirma que possui cadastro no Ministério do Turismo, fazendo juntada de cópia dos certificados (fls. 2796-2806), portanto, com fulcro na Portaria Interministerial nº 33, de 03 de março de 2005, a fiscalizada, na pior das hipóteses, de ter a suspensão de sua isenção confirmada, teria sua tributação relativa ao PIS e COFINS calculada com base no regime cumulativo, e não no regime não cumulativo, como foi realizado pela Fiscalização.*

*Quanto à apresentação de Declarações de Informações Econômico-fiscais da*

*Pessoa Jurídica, para os anos-calendário de 2005 e 2006: (i) A impugnante insurge-se quanto à afirmação de que deixou de atender intimação para apresentação de DIPJ referente aos anos-calendário de 2005 e 2006, haja vista que a entidade já teria cumprido tal obrigação acessória nos prazos legais, conforme cópia anteriormente apresentada, consoante consta de fls. 18 a 28 do processo."*

Os autos foram encaminhados para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, a qual houver por bem julgar parcialmente procedente a Impugnação da Recorrente, nos seguintes termos da ementa abaixo transcrita:

**“Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Ano-calendário: 2005, 2006  
ISENÇÃO CONDICIONADA. DESCUMPRIMENTO DE  
CONDIÇÕES. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO.**



*Deve ser suspensa a isenção condicionada de pessoa jurídica que remunera seus dirigentes pelos serviços prestados, ainda que indiretamente; que deixa de aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos; que não mantém escrituração em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; e que não conserva em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, os documentos que deram assento à sua escrituração.*

*MPF. NULIDADE. AUSÊNCIA. PRECEDENTES. MPF é mero instrumento de controle da administração fiscal, e eventual irregularidade na sua emissão ou complementação não invalida o procedimento fiscal e nem o lançamento dele decorrente.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*IMPUGNAÇÃO. PRELIMINAR. RAZÕES COMPLEMENTARES. ANÁLISE.*

*Na análise de razões complementares, de preliminar arguida em etapa processual anterior, não há necessidade do julgador delas falar expressamente, se no cerne são repetitivas em relação as já produzidas, não trazendo circunstâncias novas relevantes.*

*IMPUGNAÇÃO À SUSPENSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE EFEITO SUSPENSIVO À POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO.*

*A impugnação referente à suspensão de isenção não tem efeito suspensivo com relação aos efeitos do Ato Declaratório que decretou suspenso o favor fiscal, por expressa previsão contida no artigo 32, § 8º, da Lei 9.430/96.*

*IRPJ. CSLL. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. EFEITOS.*

*Declarada em ato próprio, expedido pela autoridade administrativa competente, a suspensão da isenção tributária da entidade a coloca sob as mesmas regras de tributação aplicáveis as demais pessoas jurídicas.*

*IRPJ. CSLL. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.*

*Deve ser exonerado o Crédito Tributário correspondente a Presunção de Omissão de receitas, caracterizada por Passivo Fictício, quando fica provado nos autos que o referido passivo era existente e não fictício.*

*IRPJ. CSLL. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS. NÃO OCORRÊNCIA.*

*Reduções e baixas em contas do Ativo não caracterizam Superveniências Ativas, e sim Insuficiências Ativas. Estas, em princípio, na lógica das convenções e princípios contábeis, bem como no sistema das partidas dobradas, não são fontes de Presunção de Omissão de Receitas. Podem dar azo a ocorrências de deduções (de despesas/custos/encargos) indevidas na base de cálculo do imposto, mas isto não consta dos autos e não foi fundamento jurídico para nenhuma parcela do lançamento, razão pela qual o Crédito Tributário relativo a esta parte deve ser exonerado.*

*IRPJ. CSLL. DESPESAS. FALTA DE ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. INDEDUTIBILIDADE.*

*Não são dedutíveis as despesas não necessárias, não usuais, não normais às atividades e fins sociais da entidade, bem como aquelas que não estão intrinsecamente ligadas as referidas atividades; e ainda, as que não estejam devidamente comprovadas por documentos hábeis e idôneos.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA DE PIS - COFINS - CSLL.*

*Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento principal aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.*

*Impugnação Procedente em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.”*

Conforme se observa, a decisão supra exonerou parte do crédito tributário, tendo sido objeto de Recurso de Ofício pela DRJ/CTA.

Inconformada com a decisão supra, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, a fim de exonerar a parte do crédito tributário mantido pela decisão da DRJ/Curitiba. Os argumentos utilizados no presente recurso foram os mesmos apresentados na Impugnação, conforme anteriormente expostos.

Oportunamente, os autos foram enviados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

A decisão de primeira instância foi parcialmente favorável ao contribuinte, conforme Acórdão nº 06-30.640 da 1ª Turma da DRJ/CTA, de fls. 2.861/2.926, que exonerou parte do crédito tributário consubstanciado nos Autos de Infração.

Assim, com vistas à exoneração de parte do crédito tributário, recorreu a DRJ/CTA, via Recurso de Ofício, que recebo nos moldes da Portaria MF nº 3/2008 e do artigo 2º do Regimento interno do CARF, abaixo transcritos:

*“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

*Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo”.*

*“Art. 2º À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:*

*I- Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);*

*II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);”*

Ademais, contra a parte do crédito que restou mantida pela decisão da DRJ/CTA, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário. Passo primeiro à análise do Recurso de Ofício interposto pela DRJ/CTA.

**I – RECURSO DE OFÍCIO**

Primeiramente, a decisão recorrida afastou a presunção de omissão de receitas referente ao montante de R\$ 4.466.157,42 lançado no passivo da Recorrida.

A Recorrida alega que o passivo é existente, sendo que o lançamento contábil foi realizado para igualar numericamente o saldo de sua dívida no REFIS, constante dos sistemas da RFB, com o saldo de sua contabilidade que estava a menor. Tendo em vista esses fatos e tendo conseguido comprovar o alegado, a decisão recorrida desconsiderou como fictício o passivo da Recorrente e exonerou essa parte do lançamento (R\$ 4.466.157,42).

Após analisar todos os documentos apresentados pelo contribuinte principalmente as informações prestadas pela própria Receita Federal quanto à efetiva existência de dívida perante o Refis, concordo com a decisão recorrida e exonero o valor lançado a título de IRPJ no montante de R\$ 4.466.157,42, mantendo os demais lançamentos.

O próprio Conselho de Contribuintes já se manifestou inúmeras vezes no sentido de que, comprovada a existência do passivo, deve ser afastada a presunção de omissão de receitas. Vejamos:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1996. Ementa: PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO - não ocorrendo a imputada desvinculação entre o fato que deu causa ao lançamento e a matéria tributável, há que se reconhecer a validade do lançamento. OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO- O passivo fictício (contabilização de obrigações inexistentes ou manutenção no passivo de obrigações já pagas) caracteriza presunção legal de omissão de receitas prevista no Decreto-lei nº 1.598/1977. Ao fisco basta provar o fato indício para que fique autorizado a presumir a omissão de receita. **OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO - Não subsiste a acusação baseada na existência de passivo que se imputava inexistente, em face à comprovação, por documentos hábeis e idôneos, de sua existência e de sua quitação no ano-calendário seguinte ao tributado no lançamento.** (Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10196273 do Processo 13807002177200104, Data: 09/08/2007). (não grifado no original)*

***IRPJ E DECORRENTES - PASSIVO FICTÍCIO - Incabível a exigência relativamente à parcela das exigibilidades que o sujeito passivo logrou comprovar a real existência com documentação hábil e idônea, deixando de configurar o denominado passivo fictício. Recurso de ofício negado. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 8ª Câmara. Turma Ordinária,***



*Acórdão nº 10806092 do Processo 102800019559483, Data: 13/04/2000. (não grifado no original)*

A D. Autoridade Fiscal tinha considerado também como omissão de receitas os valores que resultaram em baixa/reduções no Ativo da Recorrida, considerando-os como “Superveniência Ativa”. Porém, conforme bem exposto pela decisão recorrida, o entendimento da D. Autoridade Fiscal encontra-se totalmente equivocado.

A justificativa da fiscalização para efetuar o lançamento pautado em omissão de receitas foi a seguinte: “*Após se ter solicitado, também por várias vezes, a comprovação dos registros contábeis abaixo, constituídos de lançamentos a Crédito de várias contas de Ativo, reduzindo seus saldos, ao final o interessado não apresentou os comprovantes exigidos, razão pela qual tais valores lançados foram considerados Omissão de Receita caracterizada por ocorrência de superveniência ativa de origem não comprovada, em razão da baixa/redução sem comprovação em tais contas, levando-as a apresentar saldo final inferior ao real*”.

Entretanto, conforme bem exposto pelo julgador *a quo*, a “*Superveniência Ativa provoca um acréscimo na situação líquida da entidade, comportando-se como conta de receita, advinda de um acréscimo/aumento no Ativo, por incorporação de bens e direitos*”.

Sustenta ainda o I. Julgador que “*o que, enfim, caracteriza a Superveniência Ativa é a incorporação no Ativo de um bem ou um direito que vem a mais, um ‘plus’, favorecendo diretamente a situação líquida da empresa, portanto caracterizando-se como um ganho; e, como tal suscetível de tributação. Postas tais premissas, não consigo vislumbrar como BAIXAS/REDUÇÕES no Ativo possam resultar em Superveniências Ativas, se estas se caracterizam justamente pelo contrário, ou seja, ACRÉSCIMO/AUMENTO do Ativo*”.

Portanto, não há que se falar em “Superveniência Ativa” nesse caso, visto que ao invés de ter ocorrido um ganho para a Recorrida ocorreram, de fato, reduções. Ademais, mesmo que tivesse efetivamente ocorrido a “Superveniência Ativa”, esta não é hipótese de omissão de receitas, conforme dispõe o artigo 40 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

*“Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”*

Portanto, concordo com a decisão recorrida neste aspecto e confirmo o cancelamento do lançamento efetuado.

Tendo em vista todo o acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a exoneração do crédito tributário nos valores de R\$ 4.466.157,42 e R\$ 3.504.300,45, nos termos da decisão da DRJ/CTA.

Passo, então, à análise do recurso voluntário interposto pela então Recorrente.

## **II – RECURSO VOLUNTÁRIO**

### **A) PRELIMINAR DE NULIDADE**

Preliminarmente, a Recorrente arguiu pela nulidade dos procedimentos fiscais por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), especificamente por não ter tido acesso a referido Mandado desde o início da fiscalização.

Ocorre que, ao contrário do alegado, a existência do MPF foi comunicada à Recorrente desde o início dos trabalhos, conforme se comprova do Termo de Início de Fiscalização (fls. 29).

Ademais, foi dada oportunidade para a Recorrente se pronunciar em todos os atos exercidos pela fiscalização, tendo sido intimada diversas vezes para a apresentação de esclarecimentos, documentos, etc.

Mesmo se considerássemos a inexistência de MPF, não seria motivo suficiente para ensejar a nulidade dos procedimentos, seja porque o MPF é um mero instrumento de controle das atividades da fiscalização, seja porque as causas de nulidade são aquelas previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

*“Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”*

Como já é de conhecimento, o artigo acima transcrito apresenta um rol taxativo de hipóteses de nulidade dos atos administrativos. Tendo em vista que a ausência de MPF não se encontra presente nesse rol não há que se falar em nulidade. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já decidiu nesse mesmo sentido. Vejamos:

*“Recurso "ex officio" - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF nº 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, dispendo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 7º da Lei nº 2.354/54 c/c o Dec.lei nº 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos arts 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional (...) Recurso especial negado. (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma, Acórdão nº 40105330 do Processo 13982001173200170, Data: 05/12/2005). (não grifado no original)*

Este também é o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF:

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 1998. Ementa: ITR. NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA. PRELIMINAR DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA. A ausência da expedição do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não gera nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal, vez tratar-se de mero elemento de controle administrativo, não causando, por si só, prejuízo à defesa do contribuinte. ITR. TERRAS SUBMERSAS. Não incide ITR sobre as terras submersas utilizadas como reservatórios para usinas hidrelétricas. ITR. ÁREAS*

*CIRCUNDANTES DOS RESERVATÓRIOS PARA USINAS HIDRELÉTRICAS. As áreas que circundam os reservatórios e suas ilhas são áreas de preservação permanente, isentas de ITR. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Terceiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 30133436 do Processo 13924000460200238, Data: 10/11/2006). (não grifado no original)*

Por tais razões, rejeito a preliminar de nulidade e passo à análise do mérito.

## **B)- MÉRITO**

### **B.1) SUSPENSÃO DA ISENÇÃO**

Conforme anteriormente relatado, a notificação fiscal de Suspensão de Isenção Tributária (fls. 01/17) decorreu da apuração de supostas infrações na legislação de regência, quais sejam:

(i) Frequentes transações comerciais com a empresa da qual são sócios os diretores da entidade fiscalizada;

(ii) Apresentação de escrituração confusa em razão de registrar várias transações através de lançamentos contábeis baseada no método das partidas dobradas denominada de quarta fórmula, ou seja, várias contas devedoras correspondem a várias contas credoras, aliado ao fato da impossibilidade de indicar com clareza e precisão a contrapartida, bem como de identificar as origens/fatos que ensejaram a proceder alguns dos lançamentos efetuados desta forma, conforme a seguir relatado;

(iii) Percepção de forma sistemática de receitas estranhas ao objeto da entidade, realizando atividades próprias de empresas prestadoras de serviços comerciais, com fins lucrativos;

(iv) Aquisição de veículo de luxo estranho ao objeto da entidade, na medida em que a Recorrente teria adquirido um veículo BMW X5, no valor de R\$ 166.187,43, através de leasing, junto ao Banco Bradesco S/A.

Inicialmente vale transcrever a legislação que dispõe sobre a concessão de isenção e os requisitos necessários para tanto. A lei nº 9.532/97 originalmente regula o gozo da imunidade tributária, especialmente no seu artigo 12, §2º. Porém, por previsão expressa do artigo 15, §3º do mesmo diploma legal os ditames da lei são aplicáveis também para os casos de isenção. Vejamos:

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

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

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

**a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)**

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

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

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

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

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

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

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

**§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998). (não grifado no original)”**

**“Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)**

**§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.**

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14. (não grifado no original)"

Demonstradas as hipóteses que ensejam a perda da isenção, passamos a analisar inicialmente os motivos da emissão da notificação de suspensão da isenção da Recorrente.

Segundo a D. Fiscalização, a Recorrente estaria remunerando indiretamente os seus dirigentes em face da venda de um imóvel para a empresa SOLO, que imediatamente teria sido arrendado do comprador para o vendedor. As importâncias pagas mensalmente pelo arrendamento seriam exatamente o mesmo valor das parcelas a serem pagas pela compra. Vale ressaltar que os sócios da SOLO são os dirigentes da Recorrente.

A D. Fiscalização, por sua vez, por mais que não tenha conseguido comprovar que efetivamente foi firmado um contrato de arrendamento entre a Recorrente e a SOLO, apresentou elementos que permitiram ao I. Julgador *a quo* concluir que “pelo conjunto dos fatos mostrados nos autos e diante do quanto revelado pelos dados contábeis retro abordados, convenço-me de que o arrendamento do imóvel de Canelas-RS foi, de fato, contratado nos termos aqui levantados, e, portanto, inclino-me a aceitar os termos postos pelo Fisco”. Vejamos:

*“Dentro do que consigo inferir em face do relato fiscal, não há outro elemento que sustente o asseverado pelo Fisco, quanto à existência de arrendamento do imóvel analisado, a não ser a exata coincidência do valor de R\$ 20.000,00 sendo contabilizado, no mesmo dia, em operação de pagamento da parcela de compra do imóvel e em operação de recebimento da receita de arrendamento. Não há necessariamente uma prova material da ocorrência de tal contratação de arrendamento, como por exemplo, existe para a contratação da compra e venda do imóvel, onde está presente cópia do contrato respectivo nos autos (fls. 412-414). Pelo exposto, seria desejável que houvesse prova material irrefutável que o imóvel foi arrendado nos termos estatuídos pela Fiscalização, mas, em que pese a falta de tal elemento probatório, pelo conjunto dos fatos mostrados nos autos e diante do quanto revelado pelos dados contábeis retro abordados, convenço-me de que o arrendamento do imóvel de Canelas-RS foi, de fato, contratado nos termos aqui levantados, e, portanto, inclino-me a aceitar os termos postos pelo Fisco.”*

Ainda que possa ser argumentado que faltaram provas concretas, os demais indícios apresentados demonstram que de fato houve um arrendamento do imóvel, o que ensejaria a suspensão da isenção, nos termos da legislação aplicável.

Ademais, com relação à apresentação de escrituração confusa concordo com a decisão recorrida, pois a Recorrente adotou como forma de escrituração os lançamentos de uma quarta fórmula em suas contabilidades, o que ocasionou grande dificuldade por parte da fiscalização para apurar os valores escriturados.



Embora não seja proibida legalmente a utilização de 4ª fórmula nos lançamentos contábeis, quando utilizada esta precisa vir acompanhada de documentos que proporcionem um melhor entendimento da contabilização.

Quando se trata de uma entidade beneficiada pela isenção a preocupação com as escriturações fiscais deve ser redobrada, visto que a concessão de isenção fica condicionada ao fiel cumprimento dos requisitos previstos em lei.

Os autos demonstram que na contabilidade da Recorrente existem várias contas onde são debitados valores e outras tantas são creditadas simultaneamente, e em um único lançamento. Essa forma de escrituração utilizada pela Recorrente dificulta, em muito, a análise de sua contabilidade, principalmente ao analisarmos se todos os valores que ingressaram como receita foram utilizados em prol da entidade, se não houve lucro no período, entre tantas outras questões que devem ser analisadas para os casos de isenção.

A Recorrente foi intimada diversas vezes para solucionar algumas questões encontradas pela D. Fiscalização mas em muitas delas não conseguiu comprovar o alegado, informando que certos livros teriam sido extraviados.

Tendo em vista todo esse cenário, resta claro que a Recorrente não cumpriu com alguns dos requisitos impostos pela Lei nº 9.532/97, especificamente os dispostos nas alíneas “c” e “d” do §2º, do artigo 12, quais sejam: (i) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; (ii) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial.

Ademais, quanto aos arquivos magnéticos a D. Fiscalização intimou a Recorrente a entregá-los nos moldes previstos na legislação, validados pelo sistema certificado pela RFB, contendo relatórios/controles auxiliares, detalhando e individualizando os dados daquelas contas contábeis onde foram englobados valores de vários centro de imputação, como Fornecedores, Clientes, Bancos, etc. Porém, por várias vezes a Recorrente se limitou a entregar os mesmos arquivos magnéticos de sua contabilidade, não trazendo nenhuma informação adicional que demonstrasse claramente os valores escriturados em suas contas contábeis.

Esse fato corrobora o entendimento de que a Recorrente não manteve escrituração completa de suas receitas e despesas, além de não ter conseguido demonstrá-las à fiscalização quando intimada.

Por fim, outro fato apontado pela D. Fiscalização que ensejaria a suspensão da imunidade seria o fato de a Recorrente ter comprado um automóvel de luxo, modelo BMW X5, o que teria demonstrado que os recursos da Recorrente estariam sendo aplicados fora da manutenção e desenvolvimento dos seus objetos sociais.

Ora, nesse ponto não há como discordar da decisão recorrida. Não há como argumentar que o carro de luxo comprado pela Recorrente seria usado em prol da instituição. Não há necessidade de um carro desse porte para o desenvolvimento dos serviços prestados pela instituição, o que afronta o artigo 12, §2º, alínea “b” da Lei nº 9.532/97.

Tendo em vista todo o acima exposto, mantenho o Ato Declaratório Executivo DRF/LON nº 064, de 15 de outubro de 2010, que suspendeu a isenção do contribuinte para os anos-calendário de 2005 e 2006.

## **B.2) AUTO DE INFRAÇÃO**

Conforme anteriormente exposto, a decisão recorrida exonerou parte do crédito tributário referente à omissão de receitas que na realidade não ocorreram. Dos valores lançados sobraram aqueles referentes à glosa de despesas por falta de comprovação, no valor de R\$ 1.849.837,24 e glosa de despesas não necessárias no valor de R\$ 111.909,66.

A glosa de despesas desnecessárias refere-se àquelas utilizadas para a compra do automóvel BMW X5, tendo sido confirmando anteriormente que referida despesa não condiz com os objetivos da Recorrente, não havendo dúvidas de que se trata de despesa desnecessária.

Portanto, referidas despesas não reúnem os requisitos exigidos pela legislação tributária para serem dedutíveis do IRPJ e CSLL, devendo ser mantidas as devidas glosas.

Em relação à glosa de despesas por falta de comprovação, as mesmas também devem prosperar, visto que a Recorrente, mesmo intimada, não conseguiu provar do que se tratavam referidas despesas.

Quanto à multa de ofício aplicada no percentual de 75%, como a mesma não foi contestada pela Recorrente, tanto em sua Impugnação quanto no seu Recurso Voluntário, mantenho a aplicação.

Tendo em vista todo o acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e quanto ao Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso, mantendo, na integralidade, o teor da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto