



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13312.722170/2019-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.860 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2024
Recorrente ASSOCIACAO IGREJA ADVENTISTA MISSIONARIA - AIAMIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. SUSPENSÃO.

Sujeitam-se à suspensão da imunidade tributária as entidades que distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas, a qualquer título, ou deixarem de aplicar integralmente seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. EFEITOS.

Uma vez suspensa a imunidade tributária, por meio do competente Ato Declaratório Executivo, fica a entidade sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), implicando, inclusive, a lavratura de Autos de Infração para exigir os eventuais tributos devidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2014

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (PIS, COFINS E CSLL). AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO EXPRESSA PELO ATO DECLARATÓRIO

Padece de nulidade por vício material o lançamento de contribuições sociais fundamentado em Ato Declaratório Executivo que não suspende expressamente a imunidade tributária relativa às contribuições sociais.

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

Exercício: 2014

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO.

Cabível o arbitramento do lucro quando o contribuinte deixa de apresentar, sob intimação da autoridade tributária, os documentos de lastros da escrituração comercial e fiscal.

ESCRITURAÇÃO. DESPESAS COM SERVIÇOS PRESTADOS. PROVA.

A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte desde que comprovados por documentos hábeis. O instrumento hábil para fazer prova das despesas com serviços prestados é o contrato formal acompanhado das respectivas notas fiscais de prestação de serviços, podendo ser supridos por outros que elementos de prova que permitam a firme convicção da materialização da operação.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. É inaplicável o conceito de confisco e de ofensa à capacidade contributiva em relação à aplicação da multa de ofício, que não se reveste do caráter de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário para, na parte em que conhecido, dar-lhe parcial provimento tão somente para reconhecer (i) a nulidade dos autos de infração de CSLL, PIS e COFINS e (ii) reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, conforme o disposto na Lei nº 14.689/2023.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Goncalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andre Severo Chaves, Andre Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se do ADE nº 5, de 29 de novembro de 2019, que suspendeu a imunidade tributária da ora Recorrente, nos seguintes termos.

DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SOBRAL-CE, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 270, “caput”, dos benefícios fiscais, e da incumbência constante do artigo 340, incisos I a VIII, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), aprovado pela Portaria MF nº 430, de 09 de outubro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 11/10/2017, seção 1, página 22, e no uso da competência que lhe foi conferida pelo artigo 32, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observada a disciplina dos §§ 1º ao 4º, desse mesmo artigo, e ainda, tendo em vista o disposto no processo administrativo nº 13312.720959/2020-45, DECLARA:

I — SUSPENSA a imunidade tributária da ASSOCIAÇÃO IGREJA ADVENTISTA MISSIONARIA – AIAMIS — CNPJ nº 03.365.403/0001-22, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, em face da inobservância do disposto no art. 14, incisos I a III, do Código Tributário Nacional e ainda, pela inobservância ao disposto do art. 32, § 1º, da Lei nº 9.430/96;

II — que os efeitos da suspensão serão considerados nos anos-calendário de 2014, na forma do art. 32, § 5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

III — que o contribuinte poderá apresentar impugnação ao presente Ato Declaratório, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do mesmo, junto Delegacia da Receita Federal do

Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, com base no art. 32, § 6º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

As constatações que motivaram a suspensão da imunidade tributária estão descritas na Informação Fiscal de fls. 737 a 754, acolhida pelo Despecho Decisório de fls. 523-534. Dentre as razões que levaram a suspensão da imunidade.

a) NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS FORMAIS NA ELABORAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

7. Segundo a Fiscalização, a entidade apresentou, mesmo após reiteradamente intimada, uma ínfima parcela dos documentos comprobatórios das operações registradas na conta contábil 1202020102 – *Obras Preliminares e Complementares*, tais como: contratos, notas fiscais etc., com desrespeito ao art.14, inciso III, do CTN e art.12, §2º, “c” e “d”, da Lei nº 9532/97.

8. A fiscalização acrescenta ainda que restou constatado divergência entre valor da movimentação registrada na conta contábil 1202020102 (Obras Preliminares e Complementares), R\$ 31.487.319,76, e os respectivos valores registrados em contratos.

Os valores de tais contratos não alcançou todos os lançamentos contábeis efetuados.

Ademais, a comprovação dos pagamentos efetuados pela AIAMIS pela execução das obras contratadas, não foram complementadas por meio de apresentação das respectivas notas fiscais de prestação de serviços. Em resposta a essa constatação, a entidade em epígrafe invocou, como justificativa, a utilização da forma verbal de negociação.

b) PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA DA AIAMIS EM EMPRESAS PRIVADAS

9. A entidade participou do capital social das sociedades empresárias INTA Empreendimentos Educacionais Ltda. e IESC – Instituto de Educação Superior e Pesquisa do Ceará Ltda., empresas constituídas com finalidade de lucro, com fortes indícios, da transferência irregular de recursos para as citadas empresas, com desrespeito ao art.14, incisos I e II, do CTN, combinado com art.12, §2º, alíneas “b”, da Lei nº 9532/97.

10. Segundo a Fiscalização, consta na cláusula 1ª do 4º aditivo ao Contrato Social de INTA Empreendimentos Educacionais Ltda., CNPJ 09.636.884/0001-40, juntado ao presente processo com a denominação ‘*INTA – C Social -4º, 5º e 7º Aditivos*’, a AIAMIS, que já era sócia da citada empresa, aumentou sua participação no capital social, em 21/06/2013, de R\$ 59.000,00 para R\$ 2.350.694,00, mediante integralização de livros didáticos, equipamentos de informática e equipamentos para laboratório.

11. Quanto à participação societária no IESC – Instituto de Educação Superior e Pesquisa do Ceará Ltda., CNPJ 05.313.525/0001-09, aduz a Fiscalização que a AIAMIS figurou como integrante do seu quadro societário no período de 09/05/2014 a 19/05/2016, conforme extrato do CNPJ, em anexo. Acrescenta ainda que tal sociedade possui como sócio, com 4% de seu capital social, a pessoa jurídica Instituto Cearense de Assistência Social, Saúde e Educação – ICASE, CNPJ 10.380.087/0001-23 (associação privada), cujo administrador é o Sr.Daniel Rontgen Melo Rodrigues, filho do Sr. Oscar Spíndola Rodrigues Júnior, presidente da AIAMIS. O mesmo Sr.Daniel Rontgen Melo Rodrigues consta do quadro social do IESC como sócio administrador, com 1% do capital social.

12. A Fiscalização relata ainda, nos termos minuciosamente detalhado às fls.19/26, que há uma “*confusão*” patrimonial e de interesses entre essas entidades envolvidas através de transferências patrimoniais entre elas, incluindo o Instituto ISENCE – Instituto Superior Educação do Noroeste do Ceará. Tais empresas fazem parte do autodenominado Grupo GORJ.

13. Se não bastasse, esclarece ainda a Fiscalização que, à vista da escrituração contábil da AIAMIS, ano-calendário 2014, livro Razão com contrapartidas da 'Conta 1.1.01.01.01.01 – Caixa' e '4.1.04.01.01.01 – Energia Elétrica', verificou-se a existência de pagamentos efetuados pela AIAMIS a títulos diversos, referentes a despesas do Instituto ISENCE e das empresas INTA Empreendimentos e IESC, conforme arquivos juntados a este processo com as denominações: 'AIAMIS – Razão 2014 – Energia Elétrica'. Assim, a AIAMIS, ao manter participação societária em empresas privadas no ano-calendário 2014, com a existência de fortes indícios do fluxo irregular de recursos entre ela (AIAMIS) e as empresas INTA Empreendimentos, Instituto ISENCE e IESC, cometeu irregularidade passível de suspensão de sua imunidade tributária nos termos do art.14, §1º do CTN, combinado com o art.32, § 1º, da Lei nº 9430/96, por infringência ao art.14, inciso II, do CTN.

14. Em suma, a Fiscalização apurou que a Entidade não aplicou a totalidade dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, em desobediência ao regramento legal aplicável.

15. E o relatório dos fatos consignados na Notificação Fiscal.

Em decorrência da suspensão da imunidade tributária da Recorrente foram lavrados autos de infração para constituição de créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

A descrição dos fatos e enquadramento legal das irregularidades observadas segue no quadro abaixo.

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
13312-722.170/2019-95	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 16.856.098,89
13312-722.170/2019-95	Auto de Infração	CSLL	R\$ 1.902.414,95
13312-722.170/2019-95	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 1.150.378,04
13312-722.170/2019-95	Auto de Infração	COFINS	R\$ 5.309.437,87
Total do Crédito Tributário			R\$ 25.218.329,75

A motivação apontada pelo Fisco para suspender a imunidade foi a falta de observância dos requisitos legais estabelecidos no art. 14, incisos II, do CTN. A unidade de origem emitiu o Despacho Decisório e o Ato Declaratório Executivo nº 05, cujas ciências ocorreram em 03/12/2019, para declarar suspensa a imunidade tributária relativa ao IRPJ, em razão da inobservância do disposto nos artigos 14, incisos I a III, do CTN, e 32, §1º, da Lei no 9.430/96.

Com o Ato Declaratório Executivo nº 05, os Autos de Infração (fls. 568 a 597) de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram lavrados, cujo intuito é exigir os tributos que passaram a ser devidos ano-calendário 2014, em virtude da suspensão da imunidade. Segue os fundamentos:

No que se refere à apuração do IRPJ e da CSLL, a primeira questão enfrentada diz respeito à forma de apuração de suas bases de cálculo: lucro real, presumido ou arbitrado.

Sobre a possibilidade de adoção (ou não) do lucro real trimestral ou do lucro presumido, a resposta é negativa, uma vez que a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte não possui os requisitos previstos na legislação de regência.

De fato, conforme consignado na Notificação de Suspensão da Imunidade, o contribuinte apresentou, mesmo após reiteradamente intimado, uma ínfima parcela dos documentos comprobatórios das operações registradas na conta contábil '1202020102 - Obras Preliminares e Complementares', alegando inclusive que algumas operações comerciais foram realizadas sem a existência de contratos de prestação de serviços formalizados, tendo sido a negociação firmada de forma verbal.

Quanto a esse procedimento, alegou o art. 107 do Código Civil prevê que a validade da declaração de vontade não depende de forma especial, exceto quando a Lei exigir, sendo livre a forma escolhida para se fazer um negócio jurídico, entre os quais o contrato verbal em sua essência, que poderá ser demonstrado pelo simples aceite de manifestação da vontade das partes.

Afirmou que o contrato escrito, formal, busca trazer segurança às partes para a conclusão e efetiva garantia do negócio jurídico. Entretanto, segundo suas alegações, o contrato verbal é perfeitamente válido, desde que seja lícito, não contrarie disposição legal e atenda à vontade das partes, podendo ser provado através de testemunhas, documentos, coisas e outro meios periciais.

Entretanto, em que pese a validade entre as partes de negócios efetuados mediante contratos verbais, para os efeitos tributários, deve a entidade fiscalizada, no que se refere à escrituração contábil, obedecer aos requisitos exigidos pela legislação tributária.

Não pode o contribuinte, sob o pretexto de que parte de seus negócios com terceiros eram realizados de forma verbal, deixar de apresentar ao Fisco os documentos comprobatórios dessas operações.

No caso específico dos lançamentos contábeis questionados pela Fiscalização, deveria possuir, em boa ordem, no mínimo as notas fiscais relativas aos bens e/ou serviços adquiridos ou, excepcionalmente, os recibos dos pagamentos efetuados, estes últimos, nos casos de negócios realizados com pessoas físicas.

Importa, ainda, destacar que, a escrituração mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte quando os fatos nela registrados puderem ser comprovados por meio de documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, conforme art. 923 do RIR/99 - Decreto-lei no 1.598, de 1977, art. 92, § 12, a seguir transcrito.

Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no §1º.

§3º - O disposto no §2º não se aplica aos casos em que a lei, por sua disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Outra situação que justifica a adoção do lucro arbitrado é o fato de a escrituração contábil da Fiscalizada, relativa ao A/C de 2014, não permitir a apuração do lucro real, de forma confiável.

Senão vejamos:

- Num primeiro momento o contribuinte transmitiu para o SPED escrituração contábil, eivada de vícios, conforme consignado no Termo de Intimação Fiscal no 03, cientificado ao contribuinte em 06/03/2019, transcrito a seguir:

Em relação a ECD do ano-calendário 2014, esta Fiscalização constatou que a mesma não atende aos requisitos do Art. 12, §2, letra "c", da Lei 9.532/1997, pois possui

vícios e erros que impedem que seja verificada a exatidão de suas receitas e despesas, tais como: 1010102010001 - bancos c/ movimentos e 2010101010001 - Fornecedores Diversos com apenas um lançamento contábil durante todo ano. Várias contas sem nenhum movimento durante todo o ano tais como: 2010103010010 - Salários a Pagar, 2010103010014 - Férias a Pagar, 3010107010001 - Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração 3010107010003 - Ordenados, Salários, Gratif e Outras Remuner a Empregados, dentre outros erros e vícios.

- No curso da ação fiscal o contribuinte apresentou outra escrituração contábil, em mídia digital, a qual também se mostrou imprestável à apuração do lucro real, uma vez que inexistem lançamentos contábeis nos grupos Ativo, Passivo, Receitas e Despesas, nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2014, os quais foram escriturados de forma acumulada, juntamente com a movimentação relativa ao mês de maio.

Assim, seja pela falta de apresentação de parcela significativa dos documentos comprobatórios de suas operações, seja pela existência de vícios na escrituração contábil apresentada, que impedem a apuração do lucro real, impõe-se a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 2014, pelas regras do lucro arbitrado, conforme dispõe os incisos II e III do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99, abaixo transcrito:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430 de 1996, art. 1º):

(...)

II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

Identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

Determinar o lucro real;

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

[...]

Dessa forma, em virtude da negativa do contribuinte em apresentar a documentação requisitada, esta Fiscalização utilizou, na quantificação das receitas brutas auferidas nos meses de janeiro a dezembro de 2014, as informações coletadas no curso do procedimento fiscal, apresentadas pelo próprio contribuinte, segundo os critérios abaixo descritos:

Janeiro a abril de 2014:

Foram consideradas as receitas brutas constantes nos Razões em formato “pdf”, apresentados pelo contribuinte em atendimento ao TIF 07, incluídos em arquivo não paginável, juntado ao processo com denominação “TIF07 – Razões Jan-Abr 2014”

Maio a dezembro de 2014

Foram analisadas as contas de receitas constantes na escrituração contábil em meio magnético entregue no curso do procedimento fiscal, em que se constatou os seguintes fatos:

As receitas da atividade da Fiscalização são escrituradas na conta sintética “5101-Receita Bruta de Serviços”, que se divide em outras duas contas sintéticas denominadas “510102 – Outras Receitas”, com um total anual de R\$ 7.675.774,70;

As receitas relativas ao período de janeiro a maio de 2014 foram escrituradas de forma acumulada em 31/05/2014, apresentando os seguintes saldos finais:

- “510101 – Receitas de Cursos”: R\$ 17.307.904,06;

- “510102 – Outras Receitas: R\$ 6.830.906,31;

No que diz respeito aos meses de junho a dezembro, constam lançamentos diários das receitas decorrentes das atividades do contribuinte, conforme Razões incluídos em arquivo não paginável, juntado ao processo com a denominação “Escrituração Contábil 014 – Razões Receitas”

Assim, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, adotou-se como receitas brutas dos meses de junho a dezembro de 2014 os valores constantes nas contas “510101 – Receitas de Cursos” e “510102 – Outras Receitas”.

Já para o mês de maio de 2014 a receita bruta adotada correspondeu à diferença entre o somatório das receitas mensais de janeiro a abril e de junho a dezembro e o valor anual das receitas constantes nas contas “510101 – Receitas de Cursos” e “510102 – Outras Receitas”.

Desta forma, foram elaborados, com fundamento nos critérios acima descritos, os demonstrativos mensais das receitas brutas auferidas no ano de 2014, conforme abaixo descrito:

DEMONSTRATIVO DE RECEITAS BRUTAS AUFERIDAS BASE DE APURAÇÃO: RAZÕES EM PDF (TIF07)								
MÊS	CONTA CONTÁBIL							TOTAL
	61601-6	61605-4	61801-1	61805-0	61810-0	61811-5	61819-1	
01/2014	5.743.860,29	121.631,74	2.575.900,98	5.850,00	960,00	1.620,00	2.520,00	8.452.343,01
02/2014	2.023.637,38	62.313,25	122.652,25	900,00	600,00	1.280,00	900,00	2.212.282,88
03/2014	5.247.820,06	46.570,75	2.571.306,38	300,00	300,00	640,00	180,00	7.867.117,19
04/2014	5.406.636,90	39.736,43	42.858,04	300,00	400,00	700,00	60,00	5.490.691,37
TOTAL								24.022.434,45

Descrição das Contas Contábeis:

61601-6: Receita Mensal de Aluno;
61601-6: Receita Mensal de Aluno;
61605-4: Receita Mens. Aluno não Ident;
61801-1: Rec. 1º mens. Semestralidade;
61805-0: Diplomas; 61810-0: Histórico;
61811-5: Declarações; e
61819-1: Reabertura de Matrícula.

DEMONSTRATIVO DE RECEITAS BRUTAS AUFERIDAS BASE DE APURAÇÃO: ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL			
MÊS	CONTA CONTÁBIL		TOTAL
	510101 - Receitas de Cursos	510102 - Outras Receitas	
06/2014	1.594.868,42	118.008,92	1.712.877,34
07/2014	11.993.463,17	123.830,90	12.117.294,07
08/2014	8.049.383,84	123.689,04	8.173.072,88
09/2014	6.313.705,05	125.132,16	6.438.837,21
10/2014	12.158.112,29	133.422,78	12.291.535,07
11/2014	4.592.197,62	124.928,74	4.717.126,36
12/2014	8.477.496,46	95.855,94	8.573.352,40
TOTAL	53.179.226,85	844.868,48	54.024.095,33

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA AUFERIDA NO MÊS DE MAIO	
DESCRIÇÃO	VALOR
RECEITA BRUTA ANUAL (A)	78.162.905,70
TOTAL DAS RECEITAS BRUTAS: JAN A ABR (B)	24.022.434,45
TOTAL DAS RECEITAS BRUTAS: JUN A DEZ (C)	54.024.095,33
RECEITA APURADA PARA O MÊS DE MAIO (D) = (A) - (B) - (C)	116.375,92

A partir das receitas brutas acima descritas, obtém-se os seguintes valores para as receitas brutas trimestrais:

1º trimestre	18.531.743,08
2º trimestre	7.319.944,63
3º trimestre	26.729.204,16
4º trimestre	25.582.013,83
TOTAL	78.162.905,70

5. DA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS

Relativamente às bases de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, estando a Fiscalizada sujeita à apuração do IRRI com base no lucro arbitrado, deve-se proceder a sua apuração segundo as regras do regime cumulativo.

Assim, as bases de cálculo a serem utilizadas são as receitas brutas mensais auferidas pela Fiscalizada, conforme apuração demonstrada no item anterior, abaixo resumidas:

01/2014	8.452.343,01
02/2014	2.212.282,88
03/2014	7.867.117,19
04/2014	5.490.691,37
05/2014	116.375,92
06/2014	1.712.877,34
07/2014	12.117.294,07
08/2014	8.173.072,88
09/2014	6.438.837,21
10/2014	12.291.535,07
11/2014	4.717.126,36
12/2014	8.573.352,40
TOTAL	78.162.905,70

E, para surtir os efeitos legais, foi lavrado o presente Relatório, assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Cuja cópia foi gravada em mídia digital, entregue ao sujeito passivo, de forma a cumprir o previsto no art. 23, inciso I do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 796 a 945) ao lançamento alicerçada, em síntese, nos seguintes argumentos:

- i. A multa de 75% denominada multa isolada ou punitiva, somente poderia ser aplicada como caráter sancionador quando o contribuinte intencionalmente, com o intuito de fraudar, cometesse ilícito, e ainda sim a mesma seria considerada confiscatória, conforme diversos precedentes judiciais; e
- ii. ainda que a multa tenha sido aplicada levando em consideração o regime de arbitramento, o auditor deveria ter levado em consideração no momento da apuração da base de cálculo, que no ano calendário 2014 a impugnante, além da imunidade, também possuía a isenção de irpj – csll – pis – cofins decorrente do art. 5º da lei federal no 11.096/2005, popularmente conhecida como lei do prouni. desta forma no ano calendário 2014 a impugnante possuía alunos beneficiados com o programa prouni, o que gerou um faturamento/receita na ordem de R\$1.334.515,44 (um milhão trezentos e trinta e quatro mil quinhentos e quinze reais e quarenta e quatro centavos) para o semestre 2014.1 e de R\$1.241.018,07 (um milhão duzentos e quarenta e um mil dezoito reais e sete centavos) para o semestre 2014.2, totalizando assim R\$2.575.533,51 (dois milhões quinhentos e setenta e cinco mil quinhentos e trinta e três reais e cinquenta e um centavos) conforme tabelas demonstrativas que seguem em anexo e conforme termo de adesão ao prouni firmado em 2008.2 e termo aditivo firmado em 2010. Se levarmos em consideração as alíquotas aplicadas pelo Auditor no momento da apuração dos impostos que supostamente seriam devidos, o valor de R\$2.575.533,51 (dois milhões quinhentos e setenta e cinco mil quinhentos e trinta e três reais e cinquenta e um centavos) deveria ser excluído da base de cálculo da apuração do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS.

Em primeira instância, a DRJ votou no sentido de julgar improcedente a impugnação apresentada contra o Ato Declaratório Executivo que suspendeu a imunidade tributária da Recorrente e a impugnação apresentada contra os Autos de Infração, mantendo integralmente os créditos tributários lançados.

Em seu recurso, a Recorrente reitera os pontos argumentos principais apresentados em sua Impugnação e requer:

- i. receber como tempestivo o presente RECURSO ao Acórdão no 102-001.836 – 1ª Turma da DRJ02 referente ao Auto de Infração Processo no 13312-722.170/2019-95, para que desta forma a presente alegação por todos os motivos expostos acima para ao final julgar PROCEDENTE a presente IMPUGNAÇÃO para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração;
- ii. caso a decisão seja pela manutenção do Auto de Infração, então como pedido alternativo requer-se desde já:
- iii. a aplicação da apuração dos tributos com base no lucro real e não no lucro arbitrado;
- iv. dedução das bolsas de estudos concedidas, das bases de cálculos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme exposto acima;
- v. a desqualificação da multa de 150% e a aplicação da MULTA DE 20% conforme exposto acima;

- vi. ainda que conforme permitido pelo art.16, IV do Decreto Federal no 70.235/72 que seja realizada **diligência** no sentido de oficiar o MEC para que o mesmo informe os alunos beneficiados com o PROUNI para o ano de 2014 bem como os valores recebidos e que seja realizada **perícia** SOMENTE com o intuito de auferir os alunos beneficiados com o PROUNI, bem como o total de RECEITAS/FATURAMENTO gerado por esses alunos para que o valor seja abatido da base de cálculo do IRPJ – CSLL – PIS – COFINS. Desta feita, desde já a IMPUGNANTE nomeia o Sr. RONALD VEIGA FERNANDES MEDEIROS, brasileiro, contador, CPF no 480.385.553-68, CRC/Ce nº 014776/O-3 como perito da RECORRENTE.

É a síntese do necessário, passo ao voto.

Voto

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Relativamente à peça de aditamento ao recurso voluntário, apesar de ter sido apresentada após a preclusão consumativa e temporal, entendo que os argumentos do Recorrente devem ser enfrentados, uma vez que versam sobre nulidades que poderiam ser reconhecidas de ofício por este Conselho.

Conforme relatado linhas acima, trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão de impugnação que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Ato Declaratório Executivo que suspendeu a imunidade tributária da Recorrente e parcialmente procedente a impugnação apresentada contra os autos de infração apenas para excluir as receitas de gratuidades (bolsas) da base de cálculo dos tributos.

Dessa forma, a Recorrente manteve - em seu recurso e posterior aditamento - a sua irresignação com relação aos demais pontos apresentados em sua impugnação e não acolhidos pela DRJ. Em síntese, a irresignação da Recorrente pode ser assim resumida:

- (i.) Preliminares
- a. defende seu direito de apresentação de provas em momento posterior, nos termos do art. 16, § 4º, “a”, do Decreto nº 70.235/1972;
 - b. nulidade do despacho decisório por ausência de motivação e preterição do direito de defesa diante de alegada ausência de análise da manifestação de inconformidade e documentos apresentados pela Recorrente (argumento apresentado em petição de aditamento ao recurso voluntário – fls. 1981-1984);

- c. nulidade dos autos de infração lavrados para constituição de créditos tributários de CSLL, contribuição ao PIS e Cofins, diante da ausência de Ato declaratório executivo suspendendo a imunidade das referidas contribuições sociais (argumento apresentado em petição de aditamento ao recurso voluntário);
- (ii.) Alegações relativas ao Ato declaratório
 - a. A contratação de obras pode ser comprovada a partir de recibos e comprovantes apresentados pela Recorrente;
 - b. Legalidade da participação em outras empresas
- (iii.) Alegações relativas aos autos de infração
 - a. Impugnação ao arbitramento;
 - b. Direito à isenção pelo Programa PROUNI
 - c. Ausência das hipóteses que autorizam a qualificação da multa de ofício;
 - d. caráter confiscatório e inconstitucionalidade da multa aplicada e necessária substituição da multa de ofício pela multa de mora;
- (iv.) por fim, protesta pela produção de prova pericial contábil e requer que todas as intimações sejam feitas em nome de seus patronos

Inicialmente, deixa-se de conhecer do recurso voluntário no que diz respeito às alegações de inconstitucionalidade de multa, diante vedação prevista nas normas que regem o PAF, notadamente o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e art. 98, do RICARF e do entendimento já sumulado por este Conselho, manifestado pelo enunciado da Súmula CARF nº 2, que assim dispõe.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Da mesma forma, descabido o pleito do Recorrente no que diz respeito ao endereçamento das intimações aos advogados, uma vez que encontra obstáculo nas normas que tratam das intimações no processo administrativo fiscal e, também, na Súmula CARF nº 110, *in verbis*.

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Com relação às demais alegações trazidas pela recorrente em seu recurso voluntário e aditamento, passo a analisa-las isoladamente.

PRELIMINARES

Apresentação de documentos em momento posterior

De início, a Recorrente argumenta que tem o direito de apresentar provas em momento posterior. Embora não chegue a alegar de forma expressa que houve nulidade por cerceamento do seu direito de defesa, a Recorrente afirma que não foi possível apresentar as provas documentais para comprovação do seu direito, uma vez que esteve impedida de acessar os seus arquivos por conta das medidas de isolamento social e contenção do COVID-19 adotadas pela Prefeitura Municipal de Sobral – CE, onde sua sede está localizada.

Dessa forma, apesar de não afirmar expressamente que houver cerceamento de seu direito de defesa, é certo que a Recorrente buscou demonstrar o prejuízo que teria sofrido, prejudicando o seu direito de defesa.

Tanto em sua impugnação quanto em seu recurso voluntário, a Recorrente requer a juntada de novos documentos.

Na ocasião do julgamento da impugnação, a DRJ entendeu por bem indeferir o pleito da Recorrente, tendo em vista a preclusão consumativa que teria se aperfeiçoado no momento da apresentação da impugnação, nos termos do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972, considerando que a situação da Recorrente não se enquadraria em nenhuma das exceções previstas nas alíneas do referido § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/1972.

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Em seu recurso, a Recorrente insiste que o seu direito de apresentar provas em momento posterior estaria amparado pela alínea “a”, do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que estava impossibilitada de apresentar provas documentais quando da apresentação de impugnação em virtude das medidas de isolamento social adotadas pelo Município de Sobral-CE.

Entendo que não assiste razão à Recorrente por um conjunto de razões.

Conforme ao que se depreende da solicitação de juntada, nota-se que a Recorrente apresentou a sua impugnação em 07/01/2020. Para comprovar a impossibilidade de apresentação de prova documental na ocasião da impugnação, a Recorrente invoca os Decretos Municipais nº 2.386/2020, 2417/2020, 2418/2020 e 2459/2020, além de apresentar o plano de retomada do Município de Sobral, disponível em http://www.sobral.ce.gov.br/media/com_download/files/20200630183808.pdf.

Contudo, a Recorrente se limita a alegar em seu recurso que “somente com o Decreto Municipal 2.459 de Julho de 2020 é que o Município de Sobral inicial a primeira fase de flexibilização e retomada das atividades, onde a IMPUGNANTE está enquadrada na 4ª Fase de Reabertura”.

Dessa forma, é evidente que a Recorrente não pode se socorrer da norma prevista no art. 16, § 4º, alínea “a”, do Decreto nº 70.235/1972, por um motivo muito simples: os

documentos jamais foram apresentados, de forma que é logicamente impossível a discussão sobre o conhecimento de documentos que não constam dos autos do presente processo.

Situação totalmente diferente seria a apresentação de tais documentos, mesmo que após o prazo para o oferecimento de impugnação, com a demonstração da impossibilidade de apresenta-los na ocasião oportuna, por motivos de força maior e da demonstração do prejuízo dessa impossibilidade para o exercício do seu direito de defesa. Nessa situação, caso fosse reconhecida a importância de tais documentos para o deslinde do feito, esse Conselho até poderia analisar uma eventual nulidade do acórdão de impugnação por cerceamento do direito de defesa ou, ainda, deixar de pronunciar a nulidade e decidir o recurso a favor da Recorrente, nos termos do § 3º, do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972.

No entanto – repita-se – os supostos documentos jamais foram juntados aos autos do presente processo administrativo.

Ademais disso, a Recorrente apresentou impugnação em janeiro de 2020, ou seja, antes do período de isolamento social imposto pela COVID-19, que só teve início a partir de março de 2020. Dessa forma, considerando que a impugnação deve ser instruída pelas necessárias para comprovação do direito alegado pela Recorrente, não há que se falar em nulidade no caso em questão.

Nulidade material do despacho decisório

Alega a Recorrente em sede de aditamento do recurso voluntário que há um vício de nulidade material que macula o despacho decisório.

No entender da Recorrente, apesar do art. 32, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 estabelecer que compete ao Delegado ou Inspetor da Receita Federal do Brasil decidir sobre a procedência das alegações apresentadas pelo contribuinte, expedindo o correspondente ato declaratório suspensivo, no caso em questão o Delegado decidiu com base na análise realizada em informação fiscal, sem transcrever trechos da análise dela constante.

Em tribuna, ao realizar a sua sustentação oral, o patrono da Recorrente chegou a alegar que a nulidade defendida encontraria fundamento no art. 3º, parágrafo único da Portaria RFB nº 1.098, de 8 de agosto de 2013, alegadamente vigente à época de edição do ADE.

Dessa forma, a Recorrente alega que o ADE carece de motivação.

De início, apesar de tal argumento não constar do recurso voluntário e ter sido apresentado apenas em 11/09/2023, ou seja, mais de dois anos após o fim do prazo para interposição do recurso voluntário, entendo que tal argumento deve ser conhecido, por se tratar de uma nulidade suscitada, que – no meu entender – poderia ser reconhecida de ofício.

Entretanto, apesar de conhecer da alegação da Recorrente, entendo que essa preliminar de nulidade deve ser igualmente rejeitada. Isso porque o despacho decisório de fls. 537 acolheu a análise constante da Informação Fiscal de fls. 523-534, adotando-a como razões de decidir. Dessa forma, não há que se falar em ausência de motivação do despacho decisório.

A própria Portaria RFB nº 1.098, de 8 de agosto de 2013, invocada pelo Patrono da Recorrente em sede de sustentação oral autoriza a adoção de parecer para fundamentação do ADE.

Art. 4º O ADE emitido nos termos do caput do art. 3º terá efeito constitutivo, desde que:

(...)

II - seja adotado como razões de decidir o disposto em Parecer, conforme previsto no item 5 (cinco) do Anexo IV.

(...)

5. As decisões nos demais procedimentos e processos administrativos em trâmite perante a RFB consubstanciam-se em Despacho Decisório ou em Ato Declaratório Executivo com efeito constitutivo e, desde que não estejam incluídos nos processos e procedimentos administrativos de competência privativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, podem ser emitidos com base em "Parecer" elaborado também por Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.

Assim, entendo que a Autoridade Fiscal, ao adotar a Informação Fiscal de fls. 523-534 como razões de decidir, agiu no exercício de faculdade que se impõe como medida de celeridade e em respeito ao princípio da eficiência. Sendo absolutamente desnecessária a exposição de outras razões além daquelas já expostas e com as quais a Autoridade Fiscal manifesta a sua concordância.

Ademais disso, a referida Informação Fiscal enfrentou a manifestação de inconformidade apresentada pela ora Recorrente e sugeriu a rejeição de suas alegações e a expedição de Ato Declaratório Executivo suspendendo a imunidade relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, com efeito nos anos-calendário 2015 e 2016, na forma do § 5º, do Art. 32, da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade do despacho decisório.

Nulidade dos autos de infração das contribuições sociais

Também em sede de aditamento de recurso voluntário, a Recorrente alega que são nulos os autos de infração lavrados para constituição de créditos tributários de CSLL, PIS e Cofins, tendo em vista que o ADE nº 5, de 29 de dezembro de 2019 se limitou a suspender a a imunidade relativa ao IRPJ.

Novamente, antes de analisar as alegações da Recorrente, ressalto que a referida nulidade foi suscitada apenas em sede de aditamento do recurso voluntário, apresentado mais de dois anos após ter se encerrado o prazo para interposição do recurso voluntário.

Da mesma forma que procedi no item anterior, entendo que é o caso de conhecer desse aditamento, por tratar de matéria passível de ser conhecida de ofício.

Dispõe o referido ADE que:

DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SOBRAL-CE, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 270, “caput”, dos benefícios fiscais, e da incumbência constante do artigo 340, incisos I a VIII, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), aprovado pela Portaria MF nº 430, de 09 de outubro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 11/10/2017, seção 1,

página 22, e no uso da competência que lhe foi conferida pelo artigo 32, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observada a disciplina dos §§ 1º ao 4º, desse mesmo artigo, e ainda, tendo em vista o disposto no processo administrativo nº 13312.720959/2020-45, DECLARA:

I — SUSPENSA a imunidade tributária da ASSOCIAÇÃO IGREJA ADVENTISTA MISSIONARIA – AIAMIS — CNPJ nº 03.365.403/0001-22, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, em face da inobservância do disposto no art. 14, incisos I a III, do Código Tributário Nacional e ainda, pela inobservância ao disposto do art. 32, § 1º, da Lei nº 9.430/96;

II — que os efeitos da suspensão serão considerados nos anos-calendário de 2014, na forma do art. 32, § 5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

III — que o contribuinte poderá apresentar impugnação ao presente Ato Declaratório, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do mesmo, junto Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, com base no art. 32, § 6º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ao analisar o Relatório Fiscal, nota-se que a fundamentação utilizada pela Autoridade Fiscal para lavratura dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins é a suspensão de imunidade tributária relativa aos anos-calendários 2014, efetivada mediante Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 5, de 29 de dezembro de 2019.

Dessa forma, a Autoridade Fiscal considerou suficiente para a lavratura dos autos de infração das referidas contribuições sociais o fato destas serem reflexos do IRPJ.

Ocorre que, como bem alegou a Recorrente, o ADE nº 5, de 29 de novembro de 2019 não tratou expressamente das contribuições sociais, limitando-se a suspender a imunidade tributária do IRPJ com efeitos nos anos-calendário de 2014.

Como se sabe a imunidade de IRPJ ora em análise encontra fundamento de validade no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, enquanto a imunidade das contribuições sociais (CSLL, PIS e Cofins) encontra fundamento de validade no art. 195, § 7º, da Carta Magna.

Dessa forma, a ausência de ato declaratório suspensivo da imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal e a falta de menção expressa às contribuições sociais (CSLL, PIS e Cofins) no ADE nº 5, de 29 de dezembro de 2019, aliada ao fato de que as autuações o trabalho fiscal fundamentou as autuações no referido ADE e no fato de serem tais contribuições reflexos do IRPJ caracteriza vício material, razão pela qual os autos de infração devem ser anulados.

Nesse mesmo sentido, este Conselho já decidiu ao proferir o acórdão nº 1201-001.173, cuja ementa transcrevo abaixo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 1997, 1998, 2000, 2001, 2002, 2003

IMUNIDADE. COFINS. AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO EXPRESSA PELO ATO DECLARATÓRIO Nº 5-G/2003. NÃO ALCANCE.

O fundamento do lançamento feito pela fiscalização em relação à Cofins, objeto desse processo, se deu sob a égide do Ato Declaratório nº 5-G/2003, sendo caso de nulidade material, visto que não é objeto do AD nº 5-G/2003, a suspensão da imunidade da Cofins.

Numero da decisão:1201-001.173

O acórdão nº 1201-001.173 transcrito acima foi objeto de recurso especial da PGFN na parte em que anulou o lançamento de Cofins por vício material. Ao analisar o referido recurso a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o acórdão nº 9101-005.857, por meio do qual entendeu por bem conhecer do recurso especial da Procuradoria e, no mérito, negar-lhe provimento, nos termos do voto do relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, cujas razões de decidir transcrevo abaixo.

2.1.1 Obrigatoriedade ou não de suspensão da isenção/imunidade de Cofins antes da realização do lançamento

Princípio o voto pelas matérias arguidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O primeiro tema objeto do Especial é a obrigatoriedade ou não da suspensão da isenção/imunidade da Cofins, especificamente, para fins de constituição de ofício de eventual crédito tributário desta contribuição.

O acórdão recorrido, conforme assentado, concluiu que é indispensável à validade da autuação fiscal a prévia suspensão da imunidade da Cofins, sob pena de nulidade da autuação fiscal. Os paradigmas apresentados vão em sentido oposto, afirmando ambos que o procedimento prévio seria obrigatório apenas no caso de impostos e não quando a cobrança fosse de contribuições sociais.

Os argumentos principais do Acórdão de Recurso Voluntário recorrido sobre este primeiro tema em discussão são os seguintes:

Destaca-se ainda que o fundamento do lançamento feito pela fiscalização em relação à Cofins, objeto desse processo, se deu sob a égide do Ato Declaratório nº 5G/2003, o que por esse motivo já seria fundamento de cancelamento do Auto de Infração, visto que, repita-se, não é objeto do AD nº 5G/2003, a suspensão da isenção ou imunidade da Cofins.

A imunidade da Cofins está prevista no artigo 195, parágrafo 7º, da CF, não se tratando de um tributo que se enquadrasse no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF.

Portanto, há nítida nulidade material quanto à Cofins do período de 1997 a 2000, pois não existe ato de suspensão, exigível sob o ponto de vista jurídico, para essa contribuição, para que pudesse servir de fundamento para a fiscalização exigir o referido tributo.

Já os acórdãos paradigmas indicados são convergentes ao decidir que a previsão do disposto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996 não se aplica às contribuições sociais, mas apenas aos impostos.

O cerne da discussão, portanto, é a melhor exegese do previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, 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 entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

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

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

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (Revogado pela Lei nº 13.165, de 2015)

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Há ao menos duas principais interpretações do dispositivo acima transcrito. Para uma delas, a previsão do parágrafo primeiro é dirigida à imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, que trata especificamente de impostos:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

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

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

[...]

De acordo com a linha de pensamento, o art. 32 é dirigido às entidades imunes de impostos, não se aplicando, por conseguinte, às contribuições sociais, dentre elas a Cofins.

A segunda vertente de pensamento defende que a previsão do parágrafo dez do artigo acima transcrito determinaria que o mesmo rito aplicável à suspensão da imunidade deveria ser utilizado para os casos de suspensão da isenção. Daí decorreria, à luz do previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal, que seria necessário procedimento específico para suspensão da isenção da Cofins.

Alinho-me a essa corrente de interpretação.

Sabe-se que as hipóteses de isenção de Cofins, por exemplo, são inúmeras e dispersas na legislação o que exigiria, de antemão, a aplicação do rito ao menos similar ao

previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96, com expedição prévia ao lançamento de ato declaratório de suspensão de isenção/imunidade, com direito ao contraditório.

Isso porque, para suspender benefícios desse jaez, há de se garantir ao Contribuinte o seu direito inafastável de contraditar as razões que levaram ao ato suspensivo, o que não ocorreu no caso concreto em relação à exigência de Cofins.

Desse modo, ato suspensivo do benefício deve ser prévio, antecedente de procedimento fiscal tendente a apurar eventuais valores devidos, ainda mais no caso concreto em que o Contribuinte entende ser imune (entidade beneficente de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal) e a autoridade fiscal a trata como sendo entidade isenta, matérias que seriam alvo de discussão preliminar no bojo do procedimento específico de suspensão de imunidade/isenção, procedimento não adotado pelo Fisco.

Dito isso, importa trazer ao julgamento notícia do que fora discutido em relação à suspensão da imunidade tributária. Como ressaltou o Acórdão ora recorrido, o litígio relativo à suspensão da imunidade (de IRPJ) foi travada em outro processo administrativo (18471.000221/2002-77, Acórdão nº 9101-000.702), no qual este Colegiado, ainda que em composição absolutamente distinta da atual, assim decidiu:

Por outro lado, se este não for o entendimento desta E. Turma, volta-se a questão de mérito, qual seja, a suspensão da imunidade tributária por infringência do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, e no art. 14, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Como se depreende dos autos, a suspensão da imunidade da instituição foi procedida pelo fato de ter sido constatado as seguintes irregularidades pela fiscalização: (a) irregularidades em transações de permuta, associação e alienação de imóvel; (b) gastos não ativados com construção; (c) omissão de receitas; (d) a não consolidação dos resultados mensais de filiais; (e) empréstimos As filiais; (f) doações recebidas e efetuadas pela Interessada; (g) receitas de alugueres; (h) receitas de aplicações financeiras.

Entretanto, entendo que de todas as irregularidades acima apontadas pela fiscalização, apenas uma pode ser levada em consideração para efeito de suspensão da imunidade tributária, qual seja, as doações efetuadas pela Interessada, eis que, nos termos do inciso II, do art. 14 do CTN e da alínea "b", do § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97, é condição essencial para o gozo da imunidade a aplicação integral de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, sendo que as demais irregularidades apontadas pela fiscalização não são motivos suficientes para suspender a imunidade da Interessada.

[...]

Pelo acima exposto, sou pelo provimento PARCIAL do Recurso Especial da D. Procuradoria, tão somente para restabelecer a suspensão da imunidade da Interessada relativo ao ano-calendário de 1998.

Conforme se observa, este mesmo Colegiado, decidiu por restabelecer a suspensão da imunidade tributária do Contribuinte relativa ao ano-calendário 1998 por considerar que ele realizou doações que feriram preceitos normativos da matéria.

dariam ensejo ao lançamento, ou seja, a exigência baseou-se tão somente na suspensão de imunidade levada a efeito em relação ao IRPJ, amoldando-se, pois, às circunstâncias do decidido no Acórdão nº 9101-004.144 no sentido de que seria exigido ato declaratório de suspensão nessas hipóteses.

Portanto, nesse ponto, o recurso da PGFN não tem como prosperar.

Mais não é preciso acrescentar para reconhecer a nulidade material que macula os autos de infração das contribuições sociais (CSLL, PIS e Cofins), razão pela qual, neste ponto, deve ser acolhida a preliminar suscitada pela Recorrente.

MÉRITO

Analizadas as preliminares suscitadas pela Recorrente, passa-se a enfrentar as razões de mérito trazidas em sede de recurso voluntário. Já se relatou que são múltiplos os aspectos controvertidos a serem analisados no presente acórdão. Para uma melhor análise, convém separar as alegações da Recorrente em dois grupos, quais sejam: (i) alegações relativas ao ADE; e (ii) alegações relativas aos autos de infração.

As constatações procedidas pelas autoridades tributárias, que determinaram a suspensão do benefício de imunidade, estão assim sintetizadas no item 7 da Notificação Fiscal de fls. 02/79:

7. DA CONCLUSÃO

De acordo com o acima exposto, verifica-se que empresa fiscalizada, ASSOCIAÇÃO IGREJA ADVENTISTA MISSIONÁRIA - AIAMIS, cometeu infrações, nos A/C 2015 e 2016, à legislação que regulamenta o gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c", da CF/88, abaixo resumidas:

- Apresentou, mesmo após reiteradamente intimada, uma ínfima parcela dos documentos comprobatórios das operações registradas nas contas contábeis '1202020102 - Obras Preliminares e Complementares' (A/C 2015) e '1202020103 - Obras em Andamento' (A/C 2016), tais como: contratos, notas fiscais etc, com desrespeito aos art. 14, inciso III, do CTN e 12, §2º, alínea "d", da Lei 9.532/1997.

- Participou, nos A/C 2015 e 2016, do capital social das sociedades empresárias INTA Empreendimentos Educacionais Ltda. e IESC - Instituto de Educação Superior e Pesquisa do Ceará Ltda., empresas constituídas com finalidade de lucro, com fortes indícios, da transferência irregular de recursos para terceiros, com desrespeito aos art. 14, incisos I e II, do CTN e 12, §2º, alínea "b", da Lei 9.532/1997.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente basicamente replica as mesmas razões já apresentadas em sede de impugnação. Dessa forma, por concordar com as conclusões constantes do acórdão *a quo* e usando da faculdade prevista no art. 114, §12, do RICARF, adoto como minhas as razões de decidir do acórdão recorrido, que passo a transcrever.

5.3 DOS ENTENDIMENTOS DOUTRINÁRIOS

A defendente transcreve, ainda, vários entendimentos doutrinários com o intuito de reforçar as razões aduzidas. Não obstante a respeitável argumentação dos autores mencionados, não trazem esses textos quaisquer subsídios para o deslinde do presente litígio. Acrescente-se que, por certo, outros autores existem que defendem posições diversas das apresentadas pela autuada.

Ademais disso, mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do Direito Tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

5.4 DA INTIMAÇÃO A ADVOGADO OU PROCURADOR

No tocante ao pedido para que as intimações e notificações sejam realizadas também em nome dos advogados/procuradores do sujeito passivo, por meio de encaminhamento ao endereço que indicam, aplicam-se ao processo administrativo fiscal, no âmbito da Receita Federal do Brasil, as determinações constantes do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, a saber:

“Art. 23. Far-se-á a intimação:

[...]

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)”

Ou seja, os locais legalmente determinados para o recebimento de intimações são: (i) por via postal, o eleito pelo sujeito passivo como seu domicílio tributário (endereço postal fornecido pelo próprio contribuinte à RFB para fins cadastrais) e (ii) por meio eletrônico, o domicílio tributário do sujeito passivo (endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária). A intimação por meio eletrônico também pode ser efetuada mediante registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

Segue, então, que no processo administrativo fiscal mostra-se incabível as intimações dirigidas ao endereço postal dos advogados ou procuradores do sujeito passivo, a teor do que estabelece o referido art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Tal entendimento, inclusive, já está albergado no âmbito administrativo, por meio da Súmula nº 110 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), **a qual possui efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal**, *ex vi* da Portaria MF nº 129, de 1º de abril de 2019. Confira-se, abaixo, o texto dessa súmula:

“No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.”

Assim sendo, deve ser indeferido o pedido ora formulado pela impugnante.

5.5 DA ULTERIOR PRODUÇÃO DE PROVAS

A respeito do pedido da entidade para a posterior produção de provas, assim estabelece o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”

Dessa forma, na hipótese de eventual apresentação de prova documental em momento posterior à impugnação, deverá a pessoa jurídica observar o previsto nas alíneas supracitadas do dispositivo em tela.

5.6 DO PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA

Com relação à diligência/perícia solicitada, vale salientar que tanto os fundamentos fáticos da ação fiscal como os dados, provas e informações presentes no processo são mais do que suficientes para o deslinde da querela, tornando-se, pois, prescindível a realização da diligência e da perícia requeridas, em razão do que se indefere o pleito à luz do art. 18, *caput*, c/c o art. 28, *in fine*, ambos do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993.)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

6.1 DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

A suspensão da imunidade tributária do sujeito passivo - fundamentada na inobservância do disposto nos artigos 14, incisos I a III, do CTN, e 32, § 1º, da Lei nº 9.430/96 - foi motivada pela (i) **falta de cumprimento dos requisitos formais na elaboração da escritura contábil** e (ii) **participação societária em empresas privadas**.

A recorrente se debate contra os dois argumentos, é o que se passa a apreciar.

6.1.1 Do descumprimento dos requisitos formais na elaboração da escritura contábil

O descumprimento dos requisitos formais da escritura contábil diz respeito à conta 1202020102 - Obras Preliminares, para a qual o contribuinte, regularmente intimado, apresentou parcialmente a documentação exigida ou não apresentou a documentação hábil (contratos e notas fiscais) para comprovar as operações. Ver trechos pertinentes da Notificação Fiscal:

[...]

a Fiscalizada foi intimada [...] a apresentar os documentos que deram suporte às operações registradas, no A/C 2014, na conta contábil 1202020102 - Obras Preliminares e Complementares.

[...]

o contribuinte explicou que, no que se refere aos documentos bancários, apenas a CEF fornecera parcialmente os extratos requeridos. Quanto às operações realizadas junto ao Banco Santander, informou que a instituição bancária sequer se manifestou sobre os reiterados pedidos para o seu fornecimento [...].

Relativamente à documentação comprobatória das operações realizadas (contratos, notas fiscais etc.), apresentou [...] alguns contratos firmados com as empresas responsáveis pela execução de obras de construção de edificações, de reformas e de manutenção dos prédios da Fiscalizada e uma "Anotação de Responsabilidade Técnica" (ART), que conseguiu localizar em seus arquivos.

Dentre os contratos apresentados, 03 (três) deles foram celebrados em data anterior a 31/12/2014, cujas características gerais encontram-se abaixo resumidas.

CONTRATANTE	CONTRATADO	DATA	PRAZO	OBJETO	REMUNERAÇÃO	VALOR TOTAL
AIAMIS	GORJ Construtora	16/07/2013	8 meses	Limpeza de terreno e nivelamento para execução e implantação de um estacionamento com área de 6.443,25 m²	R\$800,00/m²	5.154.600,00
AIAMIS	GORJ Construtora	10/04/2013	24 meses	Construção (ampliação) e reforma da Sede 1, com área total de 4.453,67 m²	R\$950,00/m²	4.230.986,50
AIAMIS	GORJ Construtora	18/05/2012	18 meses	Construção de 1 (um) prédio denominado Sede 2, com área total de 8.229,05m²	R\$960,00/m²	7.899.888,00

[...] a ART se refere a serviço com data de início prevista para 01/01/2015.

Considerando que a movimentação total em 2014, na conta contábil '1202020102 - Obras Preliminares e Complementares', foi de R\$ 31.487.319,76, os contratos apresentados não contemplam, evidentemente, todos os lançamentos efetuados.

[...]

Em que pese a validade de negócios efetuados mediante contratos verbais, conforme alegado pelo contribuinte, para gozar os efeitos da imunidade constitucional a impostos, deve a entidade fiscalizada, no que se refere à escrituração contábil, obedecer aos requisitos exigidos pela legislação tributária, em especial, ao que dispõe o art. 14, inciso III, do Código Tributário Nacional e art. 12, §2º, alínea "d", da Lei 9.532/97, [...]

[...] a legislação tributária, ao regulamentar o gozo da imunidade, prevê expressamente e de forma específica, a necessidade de se "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".

[...]

Em sua impugnação, a recorrente alega que algumas operações comerciais foram realizadas sem a existência de contrato de prestação de serviços formalizado, tendo sido a negociação efetuada de forma verbal, e sustenta a validade da operação com base no do art. 107 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.

A formalização do contrato é desnecessária para a concretização das operações de prestações de serviços, em especial entre as partes interessadas. Todavia, para fazer efeito perante terceiros, o fato jurídico deve ser provado, nos termos que dispõem o art. 212 do Código Civil.

Em mesmo sentido, o art. 967 do RIR/20182 estabelece que a escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte desde que comprovados por documentos hábeis.

No caso concreto, o instrumento hábil para fazer prova dos serviços prestados é o contrato formal acompanhado das respectivas notas fiscais, podendo serem supridos por outros elementos de prova que permitam a firme convicção da materialização da operação. Elementos esses que não foram carreados aos autos pela recorrente.

Os comprovantes de transferência bancária, por si, fazem prova apenas da movimentação financeira entre as partes envolvidas, todavia não dão suporte à comprovação da natureza da operação realizada. Os recibos, por sua vez, sequer fazem provas inequívocas da movimentação financeira, que não em desfavor àquele que firma o recebimento. Quanto à Anotação de Responsabilidade Técnica - ART apresentada, conforme já salientado pela Autoridade Fiscal, refere-se a serviço com data de início prevista a ocorrer após o período objeto do lançamento (2014).

Os contratos apresentados estão muito aquém do volume supostamente contratado.

Analisando os registros na conta contábil 1202020102 - Obras Preliminares e Complementares, verifica-se que 21 (vinte e um) lançamentos, em um montante de R\$

195.575,72 (0,6%), possuíam em seu histórico o destaque do fornecedor e da nota fiscal emitida. Destes, 17 (dezessete), num montante de R\$ 134.030,04 (0,4%), foram lastreados pelas notas fiscais apresentadas na impugnação (fls. 665-692, 855-882). Os demais lançamentos - que totalizam R\$ 31.357.909,02 (99,6%) e possuem o histórico genérico "PGTO REF. DESPESA DE MANUTENÇÃO/CONSERVA" - estão desacompanhados do contrato de prestação de serviços e/ou fornecimento de material, e/ou da respectiva nota fiscal.

Nesse passo, cumpre salientar que a imunidade do sujeito passivo está sujeito às seguintes condições (art 14 do CTN):

Não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas;

Aplicação integral, no País, dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

Manutenção da escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

De efeito, ao não comprovar os pagamentos, o sujeito passivo não assegura que aplicou integralmente seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais. Podendo ter sua imunidade suspensa nos termos do §1º do art. 14 do CTN3.

6.1.2 Da participação societária em empresas privadas.

As participações societárias se referem às empresas INTA Empreendimentos Educacionais Ltda, CNPJ 09.636.884/0001-40, e IESC - Instituto de Educação Superior e Pesquisa do Ceara Ltda, CNPJ n 05.313.525/0001-09. Acrescenta ainda a autoridade *a quo* a existência de uma "confusão" patrimonial e de interesses entra as parte envolvidas na participação societária da INTA Empreendimentos Educacionais Ltda, e ausência de atividade dessa no período fiscalizado.

A respeito participação societária de instituições de educação ou assistência social, sem fins lucrativos, em empresas privadas, a RFB, por meio da Solução de Consulta nº 524, de 04 de dezembro de 2017, já se posicionou no sentido do afastamento da imunidade ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, prevista no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social. Ver trechos pertinentes da norma:

[...]

23. No tocante às finalidades das entidades beneficentes, o caput do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e o art. 1º da Lei nº 12.101, de 2009, definem de modo semelhante que o objetivo dessas instituições deve ser a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, sem fins lucrativos, como pode se verificar da leitura desses dispositivos:

[...]

25. Detalhando essa vedação, no caso da imunidade a impostos sobre renda, patrimônio e serviços, a alínea "b" do § 2º, § 3º e caput do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, parcialmente reiterados a seguir, estabelecem, como um dos requisitos para fruição dessa imunidade, que a instituição deva aplicar integralmente seus recursos e eventual superávit na manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais:

[...]

26. No mesmo sentido, o inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, também abaixo repetido, impõe, como um dos requisitos para fruição da isenção de algumas das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica, que a entidade beneficente aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais:

[...]

27. Em suma, na hipótese de a instituição imune ou isenta participar de sociedade empresária, a instituição estaria contrariando os referidos requisitos de que todas rendas,

recursos e eventual superávit sejam aplicados na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos, que devem ser a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, sem fins lucrativos, e não a participação em sociedade empresária, que possui inerente fim lucrativo.

28. As conclusões acima estão alinhadas com o Parecer Normativo nº 162, de 11 de setembro de 1974, da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal. Referido Parecer Normativo interpretou o alcance da isenção para entidades beneficentes, estatuída pelo art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966 (RIR/1966). Reputo pertinente transcrever especialmente o disposto nos itens 1 a 3 do parecer:

“Dúvidas vêm sendo levantadas pelas entidades beneficiárias da isenção estatuída no art. 25 do RIR/66 com relação aos ganhos provenientes de certas atividades por elas exercidas.

2. Para o exato alcance da norma consubstanciada no artigo citado, deve-se atentar para o fato de que embora a natureza das atividades e o caráter dos recursos e condições em que são obtidos não estejam mencionados no dispositivo como determinantes da perda ou suspensão do benefício, é indiscutível constituírem eles elementos a serem levados em consideração pela autoridade fiscal que reconhece a isenção (RIR/66, art. 31, c, III e IV). Tendo em vista, ainda, que as isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao Estado interessa proteger e que, no caso em exame, adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas, é de se concluir que não seria logicamente razoável que elas se servissem da exceção tributária, para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeiro, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.

"3. Decorre daí que, por serem as isenções do artigo 25 do RIR/66 de caráter subjetivo, não podem elas, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Conclui-se que, desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, elementos nos quais se lastreou a autoridade para reconhecer o direito ao gozo da isenção, deixa de atuar o favor legal."

29. O parecer, portanto, concluiu que as isenções estabelecidas em razão das características da pessoa jurídica, possuem caráter subjetivo, como as isenções do Imposto sobre a Renda instituídas em favor das entidades beneficentes no art. 25 do RIR/1966. Concluiu igualmente que essas isenções referem-se a eventual lucro ou superávit em atividades que se integrem nos objetivos da entidade, estritamente considerados.

[...]

31. Tanto a imunidade disposta no art. 170 do RIR, acima mencionada, quanto a isenção de algumas das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica, todas estabelecidas na Constituição Federal de 1988 em favor de entidades de educação e assistência social, possuem caráter subjetivo do mesmo modo que a isenção examinada

30. pelo Parecer CST nº 162, de 1974. Assim, as razões do aludido parecer são igualmente aplicáveis ao presente caso.

32. Consequentemente, a fruição da imunidade ou da isenção, em exame, para entidades de educação e assistência social depende, atendidos os demais requisitos da legislação, de que elas aufram superávit em atividades que se integrem nas finalidades da entidade, estritamente consideradas, cabendo repisar que elas não devem ter fins lucrativos.

33. Por essa razão, a imunidade e isenção em discussão ficam afastadas na hipótese em que a entidade sem fins lucrativos desvirtue suas atividades para participar em sociedade empresária ou cujos recursos sejam obtidos com o lucro das atividades de sociedade empresária de que a entidade participe.

[grifou-se]

A Solução de Consulta nº 524/2017 é de observância obrigatória no âmbito da RFB, dado o efeito vinculante estabelecido pelo art. 9º da IN RFB nº 1396/20134, não podendo a autoridade julgadora dela se afastar, nos termos do art. 17, inciso V, da Portaria ME Nº 340, de 08 de outubro de 20205.

Desta forma, em razão do entendimento trazido pela Solução de Consulta nº 524/2017 torna-se até despicienda a análise da “confusão” patrimonial alegada pela autoridade fiscal, que serve apenas à pretensão de evidenciar o desvio de finalidade presumido pela participação societária. Vejam-se os fatos trazidos aos autos:

A recorrente aumentou (21/06/2013) seu capital social na INTA, de R\$ 59.000,00 para R\$ 2.350.694,00, mediante integralização de livros didáticos, equipamentos de informática e equipamentos para laboratório. Posteriormente (19/05/2016), transmitiu suas cotas de capital na investida ao Instituto ISENCE, que era sócio minoritário da investida, em contrapartida à cessão da posse do imóvel objeto da matrícula nº 11.600 do 1º Ofício de Imóveis de Sobral/CE, com promessa de futura transferência de sua propriedade, após o levantamento do gravame hipotecário. Dita hipoteca houvera sido efetuada como garantia de um empréstimo, no valor de R\$11.182.467,32, efetuado pela investida, tendo como interveniente a ISENCE, proprietária do imóvel;

A investida (INTA) e a proprietária do imóvel (ISENCE) apresentavam indícios de inatividade, a julgar pela ausência de declaração de atividades em suas escriturações fiscais, AC 2014-2016, bem como pela ausência de atividades físicas em seus domicílios fiscais;

Após a transferência da participação societária à ISENCE, e recebimento da posse do imóvel, a recorrente passou a transferir recursos à INSTA (investida), contabilizados na conta '1103020207 - Adiantamentos Inta Empreendimentos', sob a alegação de serem correspondentes à sub-rogação do saldo da dívida garantida pelo imóvel.

Não se pode deixar de observar a atipicidade das operações em tela: o investimento da recorrente em uma empresa sem atividade; o oferecimento de imóvel de outra investidora para garantia de empréstimo da investida, em valor muito superior à participação societária; a substancial diferença monetária entre os ativos trocados na mudança da participação societária; a transferência de recursos à outrora investida, sob a justificativa de sub-rogação do passivo da investida, decorrente do empréstimo.

A recorrente busca justificar as operações na suposta necessidade de implantação de um novo curso superior e na insuficiência de ativos para subsidiar o investimento. Todavia, os fatos que se sucedem não colaboram com essa perspectiva, pois, segundo os registros, a recorrente, na contra-mão de sua alegação, transfere ativos para a empresa investida, e esta última toma empréstimo dando como garantia a terreno de outra investidora.

Isso tudo sem falar na ausência de atividade da investida (INSTA), bem como da outra investidora (ISENCE), reveladas pela ausência de registros de atividades nas escriturações fiscais apresentadas ou na ausência de escrituração contábil. Fato ainda corroborado pelas diligências “in loco” aos domicílios fiscais, para as quais os argumentos da impugnante, embora possam justificar a ausência de atividade nos locais visitados, não asseguram, por outro lado, sua existência. Permanecendo, portanto a conclusão, solidificada pelas escriturações (ou falta dessas), de ausência de atividades nas empresas INSTA e ISENCE.

De efeito, é fato que há uma conexão incomum entre os direitos e obrigações das empresas relacionadas, com assunções obrigacionais e transferências patrimoniais despropositadas, a que a fiscalização denominou “confusão” patrimonial. Todavia, em que pese a existência de indícios, no que toca às participações societárias, ainda não é possível concluir, como base nos fatos trazidos aos autos, pela existência de recursos desviados a terceiros no curso do período fiscalizado (2014).

De todo jeito, conforme já salientado ao norte, a participação da entidade imune em sociedade empresária já é, por si, suficiente para a suspensão temporária da imunidade

tributária, em razão do desvio de finalidade na aplicação dos recursos. Razão pela qual, neste tópico, tem-se motivo suficiente para a suspensão da imunidade.

6.2 DO LANÇAMENTO DECORRENTE DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

6.2.1 Da Reiteração na Impugnação das Razões Aduzadas Contra o ADE

Insurgindo-se contra o lançamento materializado nos Autos de Infração de IRPJ e contribuições sociais reflexas (CSLL, PIS e COFINS), a autuada traz as mesmas alegações apresentadas na contestação contra o ADE.

Nessas circunstâncias, adotam-se como razões de decidir os fundamentos já explanados nos tópicos anteriores do presente Voto, com escopo, mais uma vez, no mencionado art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, que admite ser desnecessária a repetição no ato ulterior de elementos de fundamentação que se encontram em ato anterior, bastando que haja remissão a tais motivações, entendimento esse que se abraça por analogia.

6.2.2 Da isenção relativa ao PROUNI

No que diz respeito ao lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a recorrente pede isenção da receita do PROUNI, com fundamento no art. 5º da Lei nº 11.096/2005:

Art. 5º A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, poderá aderir ao Prouni mediante assinatura de termo de adesão, cumprindo-lhe oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa integral para o equivalente a 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados ao final do correspondente período letivo anterior, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, excluído o número correspondente a bolsas integrais concedidas pelo Prouni ou pela própria instituição, em cursos efetivamente nela instalados.

§ 1º O termo de adesão terá prazo de vigência de 10 (dez) anos, contado da data de sua assinatura, renovável por iguais períodos e observado o disposto nesta Lei.

[...]

A isenção está prevista no art. 8º da Lei nº 11.096/2005, *ipsis litteris*:

Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (Vide Lei nº 11.128, de 28/6/2005)

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

§ 1º A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 12.431, de 24/6/2011)

[grifou-se]

Ao teor do art. 5º da Lei nº 11.096/2005 e art 2º da IN RFB nº 1394 de 20136, a adesão ao Prouni não é condição bastante à fruição do benefício. Isto porque apenas as

instituições privadas de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficentes podem se beneficiar da isenção decorrente do programa.

No caso vertente, não resta clara a situação do sujeito passivo. Isto porque embora não se encontre nos autos a Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social na Área de Educação (CEBAS), que afastaria de pronto a pretensão do sujeito passivo, este, ao teor de suas declarações fiscais (sem débitos de tributos), declarou-se imune/isento das contribuições sociais, fato que só seria possível se fosse uma entidade beneficente (art. 1º, Lei 12.101/09).

Por outro lado, o gozo da ISENÇÃO de IRPJ e CSLL, decorrente do benefício do PROUNI, está condicionada à apuração do lucro da exploração referente às atividades sobre as quais é aplicada a isenção (art. 2º, §2º, da IN RFB nº 1394 de 2013). Procedimento não evidenciado nos autos.

E mais, a isenção concedida pelo PROUNI não é genérica, pois leva em conta a proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas, nos termos do §3º do art. 8º da Lei nº 11.096/2005 e art. 3º e 4º da IN RFB nº 1394 de 2013. Procedimento, ao teor dos autos, ignorado pelo contribuinte.

E não menos importante, o usufruto da isenção exige, por parte do contribuinte, a demonstração e sua contabilidade, com clareza e exatidão, dos elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais é aplicada a isenção, segregados das demais atividades. No caso vertente, não foi apresentada pela recorrente a segregação dos custos, despesas e resultados, relacionados às atividades do PROUNI.

Razões pelas quais não há como prosperar a isenção tratada na Lei nº 11.096/2005.

6.3 DA MULTA DE OFÍCIO

A autuada contesta a aplicação da multa de ofício de 75 % por a considerar excessiva, alegando afronta ao princípio de vedação ao confisco, pelo que requer a sua redução para o patamar de 20%.

A aplicação de multa de ofício está devidamente prevista na legislação tributária (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996), pelo que a alegação de ofensa ao princípio da vedação ao confisco não pode ser oponível às autoridades administrativas, dado que estas se encontram plenamente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990), mormente quando do exercício do controle da legalidade do lançamento tributário (art. 142 do CTN).

Na verdade, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tal restrição para examinar questões outras como a suscitada na contestação ora sob exame. No caso, o art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, apontado nos Autos de Infração, é claro ao fixar o percentual da multa de ofício de 75%, cujo caráter punitivo decorre da prática das infrações tributárias ali descritas.

Em síntese, considerações sobre a graduação da penalidade não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente em lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa, como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pelo Poder Judiciário, porque está além da competência de julgamento das Delegacias de Julgamento (DRJ).

A exação em comento está sujeita à multa de 75%, em razão da falta de pagamento do tributo devido que não fora objeto de declaração perante a fazenda pública (art. 44, I, Lei 9.430/96). De efeito, o argumento do sujeito passivo, de inaplicabilidade da multa de 75%, é falho porque a suspensão da imunidade ou isenção, por óbvio, sujeita o contribuinte à obrigatoriedade do recolhimento dos impostos e contribuições devidos sem os benefícios fiscais.

Conclusão

Diante do exposto, voto por:

- i. conhecer do recurso voluntário e seu aditamento;
- ii. acolher a preliminar de nulidade dos autos de infração lavrados para constituição do crédito tributário das contribuições sociais (CSLL, PIS e Cofins);
- iii. rejeitar as demais preliminares; e
- iv. no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a retroatividade benigna, reduzindo a multa qualificada para o patamar de 100% sobre o imposto objeto de lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto