



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP

Sessão de 09 de setembro de 1987

ACÓRDÃO Nº 101-77.327

Recurso nº 91.518 - IRPJ - Exercícios de 1983 a 1986

Recorrente INSTITUTO PAULISTA DE ENSINO SUPERIOR UNIFICADO

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RIBEIRÃO PRETO (SP).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Não efetuada a correção monetária das contas do balanço, procede a tributação sobre o saldo credor encontrado a partir dos cálculos feitos pela fiscalização.

IRPJ - BENS E SERVIÇOS IMOBILIZÁVEIS - Improcede a dedução como despesas dos gastos com bens e serviços que deveriam ter sido imobilizados por acarretarem aumento de vida útil superior a um ano dos bens onde foram aplicados.

IRPJ - DESPESAS LANÇADAS COM BASE EM NOTAS "FRIAS" - Notas fiscais emitidas por empresas comprovadamente desativadas, inexistentes ou em situação irregular, além de acarretarem a indedutibilidade das despesas demonstram o evidente intuito de fraude.

IRPJ - DESPESAS DESNECESSÁRIAS OU EM PROVEITO DIRETO DOS SÓCIOS - A comprovação de que despesas contabilizadas em diversas contas ou eram desnecessárias, ou nitidamente realizadas em proveito direto e pessoal dos sócios, ou incomprovadas, além de acarretar a indedutibilidade, revela o desvirtuamento das finalidades da instituição.

IRPJ - EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES - Confirmado o excesso, e não contestados os cálculos da autuação, é correta a tributação.

IRPJ - IMPOSTO DE RENDA DESCONTADO NA FONTE - Sua indedutibilidade, como despesa operacional, está prevista no § 1º do art. 225 do RIR/80.

M

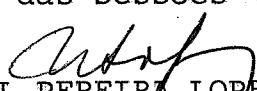
IRPJ - REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE - O resultado da reavaliação de bens integrantes do Ativo Permanente, em desacordo com as regras do art. 326 e §§ 1º e 3º, deve ser tributado, nos termos do § 4º do mesmo artigo.

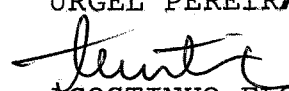
IRPJ - IMUNIDADE - Embora questionável o enquadramento da recorrente como instituição de educação, no sentido técnico-jurídico em que a expressão foi adotada pelo Constituinte, é inquestionável que houve inobservância dos requisitos contidos nos incisos do art. 126 do RIR/80, a ponto de excluir a recorrente do direito de desfrutar do privilégio constitucional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSTITUTO PAULISTA DE ENSINO SUPERIOR UNIFICADO:

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

Sala das Sessões (DF), em 09 de setembro de 1987


URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE E RELATOR


AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: **28 JAN 1988**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, ARY TORIBIO e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13857/000.295/86-93

RECURSO Nº: 91.518
ACÓRDÃO Nº: 101-77.327
RECORRENTE Nº: INSTITUTO PAULISTA DE ENSINO SUPERIOR UNIFICADO.

R E L A T Ó R I O

O INSTITUTO PAULISTA DE ENSINO SUPERIOR UNIFICADO , com sede em Ribeirão Preto - SP, recorre a este Conselho inconformado com a decisão de primeiro grau.

2. Em consequência de ação fiscal iniciada em 07.07.83 , veio a ser lavrado a Auto de Infração de fls. 2.957, com data de 22.12.86, também integrado pelo Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 2950/2954, onde se descrevem as irregularidades a seguir descritas de forma resumida.

- a) A contribuinte requereu e obteve os benefícios da isenção tributária, com amparo no art. 110 do RIR/75 (art. 126 do RIR/80), por tratar-se de Instituição de Educação.
- b) Na verdade, é estabelecimento de ensino privado (sociedade civil) pertencente, atualmente, à Sra. Anna Maria Pereira Honda e a seus filhos Cassio Pereira Honda e Marcus Pereira Honda, com participação no capital social de 75%, 10% e 10%, respectivamente, aparecendo, ainda, o Sr. Waldomiro

7

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857/000.295/86-93
ACÓRDÃO Nº 101-77.327

Lourenço com 5% do capital, tudo conforme a ata da Reunião Ordinária de 07.03.83. Anteriormente, no período de 01.01.79 a 02.01.80, a Sra. Anna Maria Pereira Honda foi a única possuidora das quotas de capital, tendo cedido, em 03.01.80, 5% para Aurélio Catani, 5% para Paschoal Vanzo, 5% para Waldomiro Lourenço e 5% para Sergio Luiz Savone, conforme consta das alterações contratuais.

- c) A entidade tem distribuído, constantemente, parcelas de suas rendas e de seu patrimônio através de:
- (I) supostas aquisições de bens e serviços mediante "notas fiscais de favor" (frias) emitidas por empresas não cadastradas e empresas expurgadas do C.G.C.;
 - (II) gastos de viagens de turismo e/ou recreio de responsabilidade pessoal de seus sócios, a várias cidades brasileiras, tais como: Itaparica (BA), Maceió (AL), Foz do Iguaçu (PR), Rio de Janeiro (RJ), Poços de Caldas, Praia Grande e outras;
 - (III) gastos com alimentação e consumo de bebidas, contas de telefones, despesas com medicamentos e produtos higiênicos, consumo de combustível, aquisição de bens e serviços aplicados em residências e manutenção de veículos de uso particular dos sócios, todos lançados como despesa operacional e de responsabilidade de seus sócios;
 - (IV) empréstimos de numerário, em valores expressivos, aos sócios Anna Maria Pereira Honda, Cassio Pereira Honda e Marcus Pereira Honda, sem existência de contratos de mútuo, o que significa ausência de cobrança de juros de mercado e de prazo para liquidação.

Dessa forma, concluiu a fiscalização ter ficado evidente que a "instituição" não tem aplicado, integralmente, seus recursos na manutenção de seus objetivos, destacando-se, também, que sua

3

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857/000.295/86-93
ACÓRDÃO Nº 101-77.327

escrituração não obedece aos preceitos da legislação comercial e fiscal.

Considerou descumpridos os incisos I, II e III do art. 110 do RIR/75 (incisos I, II e III do art. 126 do RIR/80), com a consequente perda do direito à isenção tributária, e procedeu ao lançamento na forma abaixo:

III- EXERCÍCIO DE 1.983 - ANO BASE DE 1.982:

1) Prejuízo apurado no balanço de 31.12.82	(2.395.911,04)
2) Omissão da Receita da Corr. Monetária do Balanço	41.616.579,22
3) Lançamento como despesa do custo de bens e serviços pertencentes ao Ativo Permanente em razão de possuírem vida útil superior a 1 ano:	
a) Salários+Encargos Constr.	1.980.1387,65
b) Conservação e Reparos	1.127.084,00
4) Lançamento como despesa dos valores de Notas fiscais " de favor", conf. Termo de Verificação nº 04/86 e documentos anexos (Cons. e Reparos)	6.308.000,00
5) Lançamento nas contas abaixo de despesas não necessárias à atividade da empresa, desp. não comprovadas (documentos indevidos e incompletos) e despesas particulares dos sócios:	
a) Brindes e Presentes	304.962,40
b) Despesas Diversas	172.998,00
c) Donativos e Colaborações	300.652,00
d) Manutenção de Veículos	110.600,00
e) Medicamentos	238.410,95
f) Lanches e Refeições	740.241,00
g) Combust. e Lubrif.	317.757,00
h) Hospedagens	82.923,00
i) Telefone	69.214,90
6) Excesso de Remuneração de Dirigentes, apurado em relação ao limite individual mensal, conforme demonstrativo.	3.006,00
<u>TOTAL DO ANO BASE</u>	<u>50.976.905,08</u>

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857/000.295/86-93
ACÓRDÃO Nº 101-77.327

IV - EXERCÍCIO DE 1.984 - ANO BASE DE 1.983:

1) Lucro Líquido apurado no Balanço de 31.12.83		10.110.658,68
2) Omissão da receita de correção monetária do balanço, apurado P/Fiscalização, conf. Mapas		121.265.847,74
3) Lançamento como despesas, nas contas abaixo, do custo de bens e serviços pertencentes ao Ativo Permanente em razão de possuírem vida útil superior a 1 (um) exercício:		
a) Salários+Encarg.de Construção	3.901.118,21	
b) Conservação e Reparos	3.655.841,75	
c) Manutenção de Veículos	1.340.783,00	
d) Despesas Diversas	846.840,00	9.744.582,96
4) Lançamento como despesa dos valores de "Notas Fiscais de Favor", conf. Termo de Verificação nº 04/86 e documentos anexos:		
a) Conservação e Reparos	17.867.048,00	
b) Despesas de Instalações	18.043.915,00	35.910.963,00
5) Lançamento nas contas abaixo de despesas não necessárias à atividade da empresa, desp. não comprovadas (documentos inidôneos e incompletos) e despesas particulares dos sócios:		
a) Brindes e Presentes	2.066.490,00	
b) Donativos e Colaborações	573.800,00	
c) Despesas de Copa	189.900,00	
d) Despesas Diversas	1.456.188,00	
e) Manutenção de Veículos	107.729,00	
f) Medicamentos	596.560,95	
g) Lanches e Refeições	1.912.665,00	
h) Combustíveis e Lubrificantes	672.991,00	
i) Conservação e Reparos	792.111,26	
j) Hospedagens	281.505,00	
k) Serviços Prestados	1.198.000,00	
l) Telefone	77.568,50	9.925.508,71
6) Lançamento como despesa do valor do imposto de renda descontado na fonte sobre honorários advocatícios		56.305,00
7) Excesso de Remuneração de Dirigentes, apurado em relação ao limite individual mensal máximo, conforme demonstrativo.		5.131.000,00
<u>TOTAL DO ANO BASE</u>		192.144.866,09

M.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857/000.295/86-93
ACÓRDÃO Nº 101-77.327

V - EXERCÍCIO DE 1.985 - ANO BASE DE 1.984:

1) Lucro Líquido apurado no balanço de 31.12.84		112.567.132,00
2) Omissão da receita de correção monetária do balanço, apurada pela fiscalização, conf. Mapas.		213.124.401,17
3) Lançamento como despesa do custo de bens e serviços pertencentes ao Ativo Permanente, em razão de possuírem vida útil superior a 1 ano:		
a) Salários+Encargos de obras em andamento	9.118.748,87	
b) Conservação e Reparos	13.711.391,95	
c) Manutenção de Veículos	4.965.730,00	
d) Despesas Diversas	311.000,00	28.106.870,82
4) Lançamento, como despesas, dos valores de "Notas fiscais de favor", conf. Termo de Verificação nº 04/86 e documentos anexos:		28.920.070,00
5) Lançamento, nas contas abaixo, de despesas não necessárias à atividade da empresa, desp. não comprovadas (docs. inidôneos e incompletos) e despesas particulares dos sócios:		
a) Despesas de Viagens	3.980.600,00	
b) Brindes e Presentes	4.715.890,00	
c) Despesas Diversas	5.549.106,00	
d) Donativos e Colaborações	1.190.360,00	
e) Material Didático e Esportivo	1.483.010,00	
f) Manutenção de Veículos	2.000.000,00	
g) Medicamentos	2.814.773,00	
h) Lanches e Refeições	5.452.122,00	
i) Combustíveis e Lubrificantes	3.201.109,00	
j) Conservação e Reparos	1.770.200,00	
k) Hospedagens	1.047.741,00	
l) Telefone	2.536.276,10	35.741.187,10
6) Excesso de Remuneração a Dirigentes, apurado em relação ao limite individual mensal máximo, conf. demonstrativo de fls. 190.		1.875.000,00
<u>TOTAL DO ANO BASE</u>		<u>420.334.661,09</u>

VI - EXERCÍCIO DE 1.986 - ANO BASE DE 1.985:

1) Lucro Líquido apurado no balanço de 31.12.85	350.180.284,00
---	----------------

B.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857/000.295/86-93
ACÓRDÃO Nº 101-77.327

2) Omissão da receita de correção monetária do balanço, apurado p/Fiscalização, conf. Mapas	239.979.390,97
3) Lançamento como despesa, nas contas abaixo, do custo de bens e serviços pertencentes ao Ativo Permanente, em razão de possuírem vida útil superior a 1 (um) exercício:	
a) Salários+Encargos de Construção (conta Obras em andamento)	9.410.434,00
b) Conservação e Reparos	57.926.679,00
c) Despesas de Instalações	2.512.960,00
d) Manutenção de Veículos	1.171.000,00
e) Despesas Diversas	1.739.000,00
4) Lançamento como despesas dos valores de "Notas Fiscais de Favor", conf. Termo de Verificação nº 04/86 e documentos anexos:	72.760.073,00
5) Lançamento, nas contas abaixo, despesas não necessárias à atividade da empresa, desp. não comprovadas (documentos indevidos e incompletos) e despesas particulares dos sócios:	30.000.000,00
a) Brindes e Presentes	30.261.640,00
b) Despesas Diversas	47.519.567,00
c) Donativos e Colaborações	350.000,00
d) Despesas de Copa	1.895.662,00
e) Material Didático e Esportivo	7.488.300,00
f) Manutenção de Veículos	3.500.000,00
g) Medicamentos	8.139.013,00
h) Lanches e Refeições	26.064.688,00
i) Combustíveis e Lubrificantes	17.233.613,00
j) Serviços Prestados	324.351,00
k) Conservação e Reparos	7.735.000,00
l) Hospedagens	7.713.894,00
m) Telefone	8.671.655,00
6) Excesso de Remuneração a Dirigentes, apurado em relação ao limite individual mensal máximo, conforme demonstrativo de fls.191	166.897.383,00
	129.581.848,00

B.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857/000.295/86-93

ACÓRDÃO Nº 101-77.327

7) Acréscimo às contas do Ativo Permanente, a título de reavaliação com base em Laudo de Avaliação (cópia anexa), que não atende aos requisitos do art. 8º da Lei nº 6.404/76, dos valores abaixo demonstrados, que serão tributados com fundamento no § 4º do art. 326 do RIR/80:

CONTA	Vr. Reavaliado em 20.05.85	Vr. Corrigido em 31.12.84	Resultado da Reavaliação
Terre- nos	515.127.797,	271.291.294,49	243.836.502,51
Edif.	3.283.297.346,	1.378.962.327,49	1.904.335.018,51
Soma do Resultado da Reavaliação (tributável)			2.148.171.521,02
<u>Total do Ano Base:</u>			3.137.570.499,02

Foram lavrados 3 (três) Autos de Infração: dois referentes ao IRPJ, sendo um em cruzeiros, relativo aos exercícios financeiros de 1981 e 1982, outro em ORTN correspondente aos exercícios de 1983 a 1986; e um terceiro referente ao IRFON dos anos de 1983, 1984 e 1985.

Este processo refere-se IRPJ dos exercícios de 1983 a 1986.

Foram aplicadas as multas de 50% e 150%, esta última restrita aos valores das despesas com notas fiscais "de favor".

3. Na sua impugnação de fls. 2.964/2970 a defendente arguiu equívoco da fiscalização ao tratar como de isenção um caso de imunidade. Em seguida, ressalta que a isenção, como modalidade de exclusão do crédito tributário, assenta no princípio de que há nascimento da obrigação tributária, com vedação de constituição do crédito tributário. Em contrapartida, na imunidade sequer nasce a obrigação tributária, de modo que, neste instituto, não há lugar para interpretações restritivas, ao contrário do que ocorre na isenção, por força do disposto no art. 111 do C.T.N.

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13858/000.295/86-93
ACÓRDÃO Nº 101-77.327

Espera a impugnante que da configuração da hipótese co-
mo imunidade resultarão profundas alterações na matéria autuada, de
vez que entidade imune não pode ser tratada como empresa. Ao contrá-
rio, impõe um tratamento diferenciado, como, por exemplo, em matéria
de despesas, nomeadamente as de viagens de professores ou conferencis-
tas acompanhados de suas esposas.

No que diz respeito aos serviços prestados por empre-
sas tidas por inidôneas, alega que não lhe cabe verificar a sua ido-
neidade, tarefa que pertence à Receita Federal. Cabe-lhe, contudo,
demonstrar que os serviços foram prestados, o que faz juntando foto-
grafias; assegura que todos os serviços foram executados, colocando-se
à disposição para esclarecê-los, "... estando a preparar pormenorizada
demonstração do serviço praticado por cada empresa contratada."

Quanto aos empréstimos, que diz já saldados pela Sra.
Honda, estende-se em considerações doutrinárias contrárias à confi-
guração do mútuo como distribuição disfarçada de lucros, por inadmis-
sível a ficção legal para considerar ocorrido o aspecto material do
fato impositivo, sendo inexistente a aquisição da disponibilidade eco-
nômica ou jurídica de renda.

4. Contradita fiscal a fls. 2.988/2.991. Admite que o con-
tribuinte está com a razão quanto a ser caso de imunidade, ao invés
de isenção. Ressalta, porém que a imunidade é condicionada, na hipóte-
se dos autos, à observância de requisitos legais que o autuado não sa-
tisfez.

5. A decisão de primeiro grau (fls. 2995/3.005) manteve o
lançamento, na forma bem resumida na sua ementa:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
ISENÇÕES
INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Não está dispensado do pagamento do Imposto de Renda,
e cumprimento de todas as obrigações atribuídas às pes-
soas jurídicas em geral, a sociedade que explora o
ensino em proveito econômico dos seus sócios ou mante-

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
ACÓRDÃO Nº 101-77.327

PROCESSO Nº 13858/000.295/86-93

nedores, desviando para os mesmos parte substancial de suas receitas, mediante o artifício da utilização de documentos inidôneos ou emitidos por empresas inexistentes ou em situação irregular.

Ainda que a entidade declare não ter fim lucrativo, é condição indispensável que toda a sua atividade seja dirigida, não à satisfação de interesses ou ao proveito de seus próprios membros organizadores, mas sim à realização desinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral, pois só dessa maneira é que poderá ser conceituada como "Instituição de Educação".

6. Ciente em 10.07.87, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 3.011/3.027, protocolizado em 22.07.87, na linha argumentativa de sua impugnação.

É o relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93

Acórdão nº 101-77.327

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, RELATOR:

O recurso é tempestivo.

De início, cumpre aprofundar o exame das irregularidades imputadas à recorrente.

I - Omissão da Receita da Correção Monetária do Balanço.

Ex. 1983	- Cr\$ 41.616.579,22
Ex. 1984	- Cr\$ 121.265.847,74
Ex. 1985	- Cr\$ 213.124.401,17
Ex. 1986	- Cr\$ 239.979.390,97

A recorrente não efetuou a correção monetária dos saldos das contas de seus balanços. A fiscalização calculou ela própria a correção e encontrou os saldos acima. As defesas da contribuinte não deduziram qualquer argumento sobre este item, nomeadamente quanto aos valores encontrados.

Mantém-se a decisão recorrida.

II - Lançamento como despesa do custo de bens e serviços pertencentes ao Ativo Permanente em razão de possuírem vida útil superior a um ano.

Ex. 1983

a) Salários + Encargos Const.	1.980.387,65
b) Conservação e Reparos	<u>1.127.084,00</u>
	3.107.471,65

Ex. 1984

a) Salários + Encargos Const.	3.901.118,21
b) Conservação e Reparos	3.655.841,75
c) Manutenção de Veículos	1.340.783,00
d) Despesas Diversas	<u>846.840,00</u>
	9.744.582,96

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93
Acórdão nº 101-77.327

Ex. 1985

a) Salários + Encargos Ob.em Andamento	9.118.748,87
b) Conservação e Reparos	13.711.391,95
c) Manutenção de Veículos	4.965.730,00
d) Despesas Diversas	<u>311.000,00</u>
	28.106.870,82

Ex. 1986

a) Salários + Encargos de Construção	9.410.434,00
b) Conservação e Reparos	57.926.679,00
c) Despesas de Instalações	2.512.960,00
d) Manutenção de Veículos	1.171.000,00
e) Despesas Diversas	<u>1.739.000,00</u>
	72.760.073,00

Também em relação a este item a recorrente não deduziu qualquer argumento específico.

Com relação aos Salários + Encargos de Construção, lê-se no Termo de fls. 59 a seus anexos que se trata de desembolsos referentes ao "custo de construção da própria empresa", compreendendo salários, férias, 13º salário, acordo trabalhista, INPS, FGTS, PIS, fretes e carretos e seguros c/acidentes do trabalho.

Sobre as Conservações e Reparos, o Termo de fls.526 e seus anexos, notadamente as numerosas notas-fiscais juntadas por cópia, descrevem materiais que, pela sua natureza e quantidade, só podem significar obras de tal vulto que jamais permitiriam sua utilização para simples conservação e reparos.

No tocante à manutenção de veículos, despesas de instalações e despesas diversas, o mesmo se pode dizer, a partir do Termo de fls. 526 e seus anexos.

Parece-me indubitado que os gastos relativos a estes itens deveriam ter sido imobilizados para futuras depreciações e/ou amortizações.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93
Acórdão nº 101-77.327

Mantém-se a decisão de primeiro grau.

III - Despesas lançadas com base em notas fiscais de favor ("frias").

Ex. 1983

a) Conservação e Reparos	6.308.000,00
b) Despesas de Instalações	—
	<u>6.308.000,00</u>

Ex. 1984

a) Conservação e Reparos	17.867.048,00
b) Despesas de Instalações	<u>18.043.915,00</u>
	35.910.963,00

Ex. 1985

a) Conservação e Reparos	25.411.510,00
b) Despesas de Instalações	<u>3.508.560,00</u>
	28.920.070,00

Ex. 1986

a) Conservação e Reparos	30.000.000,00
b) Despesas de Instalações	—
	<u>30.000.000,00</u>

Segundo o Termo de fls.201 e seus anexos, a autuada utilizou "notas fiscais de favor" emitidas por empresas não cadastradas no CGC. Além disso, as notas fiscais se referem a supostas prestações de serviços e supostas aquisições de materiais, sendo que vários desses materiais e serviços são da mesma natureza e em datas muito próximas, com numeração seguida e pagamentos contabilizados como efetuados em dinheiro.

De fato, a fls.268/281, temos, em relação ao ano-base de 1982, documentos emitidos pela ESQUAFER, cujo CGC estava suspenso desde 1978, e cuja inexistência no endereço indicado foi constatada

17.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93
Acórdão nº 101-77.327

por diligência "in loco", realizada em 1985 (fls. 296).

Em relação ao ano-base de 1983, exercício de 1984, surgem novos documentos da ESQUAFER. Outros da COPARQUE, declarada "devedor omissor" em 12.12.84, com notas fiscais impressas pela Gráfica RJ LTDA., em situação irregular. Outros da COMÉRCIO E INDÚSTRIA VALMO LTDA., com CGC suspenso desde 31.12.79. As notas fiscais foram impressas pela Gráfica Trevo Ltda., em situação irregular. Outros da G.M.P. - MONTAGEM E PROJETOS LTDA., a qual, segundo a diligência realizada em 18.12.85, inexistia no local indicado em seu endereço.

No ano-base de 1984, exercício de 1985, surgem, de novo, documentos das citadas COPARQUE, VALMO e G.M.P. - MONTAGEM, além de: CAMPAL-MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA., da ALUMIARC e da GRANDARC. A ALUMIARC não existia no endereço indicado. A GRANDARC com o CGC suspenso em 31.12.81, e também inexistente no endereço indicado.

Por fim, no exercício de 1986, ano-base de 1985, aparecem dois documentos da PRISMATEC, também inaceitáveis.

A defesa da recorrente, no que diz respeito a este item, desdobra-se em dois temas: (a) que os serviços foram prestados; (b) que não lhe cabia verificar se as empresas prestadoras de serviços eram ou não idôneas, visto que tal função pertine à Receita Federal.

Quanto à efetiva prestação dos serviços a contribuinte limitou-se a juntar cópias de fotografias que nenhuma relação têm com a matéria destes autos. Se alguma pertinência tivessem seria com parte da matéria discutida no processo nº 13857-000.294/86-21. Acerca da aquisição de materiais as defesas silenciaram.

No que diz respeito à competência da Receita Federal para verificar a regularidade das empresas, a contribuinte, em princípio, tem razão. Porém, não na tem nos termos em que pôs a questão.

Com efeito, da mesma forma que a existência de todo o aparato do Estado destinado a prevenir e reprimir o crime, por mais efi

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93

Acórdão nº 101-77.327

ciente que possa ser, nunca será bastante para que o cidadão prudente deixe de adotar suas cautelas para não ser vítima de um criminoso, também o empresário não deve deixar de tomar as providências de ordem cautelar que a prudência recomenda para não se envolver com outros empresários em situação irregular, só porque entenda caber à Receita Federal a verificação dessas situações, na equivocada crença de que se a Receita Federal nada apurar tudo estará correto.

Por outro lado, o que mais retira consistência ao argumento da defesa é a circunstância de serem numerosas as empresas em situação irregular, se não fictícias, com as quais se relacionou, a par das expressivas importâncias envolvidas. Tudo isso, mais a absoluta falta de evidências, ou mesmo de indícios, de que se tratou de operações verdadeiras, só serve para deixar incólume a imputação fiscal de que houve evidente intuito de fraude.

IV - Lançamento nas contas abaixo de despesas não necessárias à atividade da empresa, despesas não comprovadas (docs. inidôneos e incompletos) e despesas particulares dos sócios:

Ex. 1983

a) Brindes e Presentes	304.962,40
b) Despesas Diversas	172.998,00
c) Donativos e Colaborações	300.652,00
d) Manutenção de Veículos	110.600,00
e) Medicamentos	238.410,95
f) Lanches e Refeições	740.241,00
g) Combust. e Lubrificantes	317.757,00
h) Hospedagens	82.923,00
i) Telefone	69.214,00
	<u>2.337.759,25</u>

Ex. 1984

a) Brindes e Presentes	2.066.490,00
b) Donativos e Colaborações	573.800,00
c) Despesas de Copa	189.900,00

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93
Acórdão nº 101-77.327

d) Despesas Diversas	1.456.188,00	
e) Manutenção de Veículos	107.729,00	
f) Medicamentos	596.560,95	
g) Lanches e Refeições	1.912.665,00	
h) Combust.e Lubrificantes	672.991,00	
i) Conservação e Reparos	792.111,26	
j) Hospedagens	281.505,00	
k) Serviços Prestados	1.198.000,00	
l) Telefone	<u>77.568,00</u>	<u>9.925.508,71</u>

Ex. 1985

a) Despesas de Viagens	3.980.600,00	
b) Brindes e Presentes	4.715.890,00	
c) Despesas Diversas	5.549.106,00	
d) Donativos e Colaborações	1.190.360,00	
e) Mat.Didát.e Esportivo	1.483.010,00	
f) Manutenção de Veículos	2.000.000,00	
g) Medicamentos	2.814.773,00	
h) Lanches e Refeições	5.452.122,00	
i) Combust.e Lubrificantes	3.201.109,00	
j) Conservação e Reparos	1.770.200,00	
k) Hospedagens	1.047.741,00	
l) Telefone	<u>2.536.276,10</u>	<u>35.741.187,10</u>

Ex. 1986

a) Brindes e Presentes	30.261.640,00	
b) Despesas Diversas	47.519.567,00	
c) Donativos e Colaborações	350.000,00	
d) Despesas de Copa	1.895.662,00	
e) Material Didático e Esport.	7.488.300,00	
f) Manutenção de Veículos	3.500.000,00	
g) Medicamentos	8.139.013,00	
h) Lanches e Refeições	26.064.688,00	
i) Combust.e Lubrificantes	17.233.613,00	
j) Serviços Prestados	324.351,00	
k) Conservação e Reparos	7.735.000,00	
l) Hospedagens	7.713.894,00	
m) Telefone	<u>8.671.655,00</u>	<u>166.897.383,00</u>

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93

Acórdão nº 101-77.327

Passo ao exame dessa matéria, englobando os itens comuns em cada exercício.

Brindes e Presentes

Ex. 1983	-	304.962,40
Ex. 1984	-	2.066.490,00
Ex. 1985	-	4.715.890,00
Ex. 1986	-	30.261.640,00

O Termo de fls. 113 esclarece que os documentos em que se apóiam os lançamentos contábeis consistem em notas fiscais de aquisição de bens, dos mais variados tipos, inexistindo qualquer comprovante que indique os beneficiários, a finalidade e o objetivo da distribuição, bem como sua vinculação à atividade da empresa etc. Assim também o Termo de fls. 119 relativo ao exercício de 1986, ano-base de 1985. Aliás, as notas do ano de 1985, juntadas a fls. 121 e segs., revelam a aquisição de bens de qualidade e preços elevadíssimos, como aparelhos de jantar, jarras, abajures, fogão, relógios, batadeiras, faca elétrica, televisor c/controle remoto, multi-processador etc. etc. A maior parte no meio do ano, longe, portanto, dos festejos natalinos.

Ora, os brindes e presentes, no caso, não são de pequeno valor nem em índice moderado em relação à receita operacional da recorrente (PN-CST nº 15/76). Não é razoável que a atividade da empresa exija a distribuição de brindes e presentes em profusão, sem ao menos se saber se os distribuiu ou a quem os distribuiu.

Inaceitáveis, pois, como despesas operacionais dedutíveis.

Despesas Diversas

Ex. 1983	-	172.998,00
Ex. 1984	-	1.456.188,00
Ex. 1985	-	5.549.106,00
Ex. 1986	-	47.519.567,00

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93

Acórdão nº 101-77.327

O Termo de fls. 1482 relata que a contribuinte debitou a "Despesas Diversas" gastos com a aquisição de produtos desnecessários à sua atividade, ou, então, baseados em documentos incompletos, tais como: "coupons" de caixa registradora e notas fiscais sem discriminação do destinatário e dos produtos.

Realmente, o exame dos documentos de fls. 1.486 e segs. denuncia o uso de recursos da entidade em proveito alheio. Há compra de dois agasalhos em motel de Campinas-SP, convites de casamento, carne, bebidas, roupas, e outros bens totalmente estranhos à atividade da contribuinte, em qualidade e quantidade que seria fastidioso reproduzir.

Inaceitáveis essas despesas como operacionais e dedutíveis.

Donativos e Colaborações

Ex. 1983	-	300.652,00
Ex. 1984	-	573.800,00
Ex. 1985	-	1.190.360,00
Ex. 1986	-	350.000,00

Segundo os Termos de fls. 508, 514 e 2.514 apurou-se que os beneficiários dos donativos e colaborações não se enquadram nos requisitos do art. 242 e §§ do RIR/80. Isto na parte em que foram impugnadas pela fiscalização.

A leitura dos documentos juntados pelos autuantes confirma a razão da glosa.

Inclusive, há pagamentos feitos que liquidaram dívidas particulares dos sócios, como, por exemplo, o pagamento, em 1985, de Cr\$ 350.000,00 ao Grêmio Esportivo Santacarlense correspondente às contribuições sociais devidas por Anna Maria Pereira Honda e Waldomiro Lourenço.

Sem a mínima razão a contribuinte.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93
Acórdão nº 101-77.327

Manutenção de Veículos

Ex. 1983	-	110.600,00
Ex. 1984	-	107.729,00
Ex. 1985	-	2.000.000,00
Ex. 1986	-	3.500.000,00

O Termo de fls. 1.025 esclarece que a empresa debitou à conta "Manutenção de Veículos" gastos com produtos e serviços aplicados em veículos particulares dos sócios, ou com base em documentos incompletos (sem discriminação do destinatário e/ou dos produtos ou serviços).

De fato, os documentos colhidos e juntados pela fiscalização corroboram suas afirmações.

A contribuinte nada aduziu em suas defesas capaz de infirmar a imputação fiscal.

Medicamentos

Ex. 1983	-	238.410,95
Ex. 1984	-	596.560,95
Ex. 1985	-	2.814.773,00
Ex. 1986	-	8.139.013,00

O Termo de fls. 1.704 diz que a contribuinte debitou à conta "Medicamentos" gastos que, na realidade, referiam-se a despesas particulares dos sócios, além de baseados em documentos incompletos, tais como: "coupons" de caixa registradora e notas fiscais sem discriminação dos produtos e sem identificação do destinatário.

Os documentos coligidos e juntados pela fiscalização confirmam a imputação fiscal.

A contribuinte, em suas defesas, nada ofereceu capaz de infirmar a ação fiscal.

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93
Acórdão nº 101-77.327

Lanches e Refeições

Ex. 1983	-	740.241,00
Ex. 1984	-	1.912.665,00
Ex. 1985	-	5.452.122,00
Ex. 1986	-	26.064.688,00

O Termo de fls. 1.951 relata a existência de vários lançamentos a débito da conta "Lanches e Refeições" que qualifica como despesas particulares dos sócios, além de baseados em documentos incompletos, tais como: notas fiscais a consumidor sem identificação do destinatário e dos produtos consumidos, "coupons" de caixa registradora' etc.

Os documentos coligidos e juntados pela fiscalização (fls. 1953/2.514) confirmam, abundantemente, as afirmações da fiscalização.

Em suas defesas a contribuinte nada ofereceu de específico a respeito deste tópico.

Combustíveis e Lubrificantes

Ex. 1983	-	317.757,00
Ex. 1984	-	672.991,00
Ex. 1985	-	3.201.109,00
Ex. 1986	-	17.233.613,00

O Termo de fls. 1.171 relaciona vários lançamentos a débito de "Combustíveis e Lubrificantes" correspondentes a despesas particulares dos sócios, além de contabilizados com base em documentos incompletos, tais como: notas fiscais a consumidor, sem identificação do destinatário e do veículo.

A documentação coligida e juntada pela fiscalização (fls. 1.173/1.481) corrobora a assertiva dos autuantes.

Nada de específico foi oferecido nas defesas da contribuinte com vistas a infirmar a assertiva fiscal.

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93
Acórdão nº 101-77.327

Hospedagens

Ex. 1983	-	82.923,00
Ex. 1984	-	281.505,00
Ex. 1985	-	1.047.741,00
Ex. 1986	-	7.713.894,00

O Termo de fls. 1.095 relata que a contribuinte debitou à "Despesas de Hospedagens" despesas de viagens, hospedagens, alimentação e outros gastos particulares dos sócios e acompanhantes, em vilegiatura por cidades turísticas que relaciona. Ademais, a documentação apresenta inidoneidade ou não identifica os usuários dos serviços.

Realmente, há diárias e refeições em Praia Grande-SP, Lorenna-SP, Poços de Caldas (de D. Anna Maria Pereira Honda e Família), São Paulo-SP, Rio de Janeiro-RJ, Maceió-AL, São Vicente-SP, Campos do Jordão-SP, e assim por diante. Algumas notas de Hotel de São Carlos-SP têm assinalado, de forma manuscrita, "filho de D. Anna".

A recorrente nada aduziu capaz de demonstrar que essas despesas se fizeram a seu serviço e no seu interesse. Ao contrário: O oposto ressaltava cristalino.

Despesas de Viagens

Ex. 1985	-	3.980.600,00
----------	---	--------------

O Termo de fls. 1.162 assinala a glosa de despesas de viagens por corresponderem a viagens de turismo e/ou recreio.

Há uma viagem a Itaparica-BA (Clube Mediterrâneo), de 14 a 21.01.84, sendo passageiros Anna M. P. Honda, André Paravani, Marcos Honda e Constance Aguiar (Cr\$ 2.876.000,00).

Outra viagem a Maceió-AL, de 8 (oito) dias, de Cassio Honda e Lucia Gaioto.

A respeito deste item, e não está muito claro se também

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93

Acórdão nº 101-77.327

em relação ao anterior, o ilustre patrono da recorrente centra a defesa exemplificando com seu caso pessoal: quando realiza viagens nacionais e internacionais para fazer conferências faz-se acompanhar de sua esposa, aduzindo que nem por isso as despesas oficiais ou não oficiais podem ser consideradas, no concernente à sua mulher, suscetíveis de impugnação por Tribunal de Contas ou Secretaria da Receita Federal.

De plano, o que podem ou devem fazer os Tribunais de Contas ou a Secretaria da Receita Federal, no pertinente às despesas com familiares acompanhantes do ilustre tributarista, em situações como as que descreve, é questão que escapa ao deslinde deste feito.

No que o exemplo fica mais estranho é na correlação que estabelece com os fatos descritos e documentados nestes autos. Com efeito, o exame atento, laborioso e necessariamente demorado de cada documento, como fizeram os autuantes e este relator, conduz à única conclusão possível de que houve gritante desvio de recursos em proveito pessoal dos sócios, em viagens e hospedagens de caráter eminentemente turístico, inteiramente alheias às atividades precípuas da recorrente.

Em suma: totalmente procedente a ação fiscal, também nesta parte.

Telefone

Ex. 1983	-	69.214,00
Ex. 1984	-	77.568,00
Ex. 1985	-	2.536.276,10
Ex. 1986	-	8.671.655,00

Reza o Termo de fls.1.599 que a empresa lançou a débito da conta "Telefones" despesas dos telefones nºs 72.1685, 72.2552, 72.4468 e 72.4465, particulares dos sócios Anna Maria Pereira Honda, Cassio Pereira Honda e Marcus Pereira Honda.

Os telefones estão em nome dos sócios e instalados em

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93
Acórdão nº 101-77.327

suas residências.

Difícil melhor exemplo de desvio de recursos para pagar despesas particulares dos sócios.

Despesa de Copa

Ex. 1984	-	189.900,00
Ex. 1986	-	1.895.662,00

No Termo de fls. 1045 relata a fiscalização que a contribuinte lançou irregularmente, a débito de "Despesas de Copa", os valores acima, referentes à aquisição de produtos desnecessários às suas atividades, além de contabilizados com base em documentos incompletos, tais como: "coupons" de caixa registradora e notas fiscais sem discriminação dos destinatários e dos produtos.

Os documentos de fls. 1046/1070 confirmam a imputação fiscal.

As defesas da contribuinte nada trouxeram capaz de infirmar a tributação deste item.

Conservação e Reparos

Ex. 1984	-	792.111,26
Ex. 1985	-	1.770.200,00
Ex. 1986	-	7.735.000,00

A fiscalização relatou no Termo de fls. 982 que os débitos a "Conservação e Reparos", nos valores acima, referem-se a despesas particulares dos sócios, além de contabilizados com base em documentos incompletos, tais como: notas fiscais sem discriminação dos produtos e sem identificação do destinatário.

Os documentos de fls. 987 e segs., arrecadados pela fiscalização, confirmam as falhas apontadas.

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93
Acórdão nº 101-77.327

As defesas da contribuinte nada acrescentaram à elucidação da pendência.

Serviços Prestados

Ex. 1983	-	1.198.000,00
Ex. 1985	-	324.351,00

A fiscalização, no mesmo Termo de fls. 982, também relacionou débitos à conta "Serviços Prestados" referentes a despesas particulares dos sócios e contabilizados com base em documentos incompletos.

De fato, os recibos de fls. 984/986 mencionam serviços de pedreiro e de encanamento, sem indicação clara de onde foram prestados, nem identificação completa de quem os prestou. Inaceitáveis, portanto.

As defesas da contribuinte nada aduziram de específico sobre a matéria.

Material Didático e Esportivo

Ex. 1985	-	1.483.010,00
Ex. 1986	-	7.488.300,00

O Termo de fls. 1.071 relata que os valores acima, debitados a "Material Esportivo" em 1984 e "Material Didático e Esportivo" em 1985, foram lançados irregularmente, eis que se trata de produtos destinados a uso particular, além de apoiados em documentos incompletos, isto é, "coupons" de máquina registradora e notas fiscais sem discriminação dos produtos adquiridos.

Efetivamente, os documentos arrecadados e juntados a fls. 1.072/1.094 só confirmam a assertiva da fiscalização.

Nada nas defesas da contribuinte serve para infirmar a imputação fiscal.

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93

Acórdão nº 101-77.327

V - Excesso de remuneração de dirigentes:

Ex. 1983	-	3.006,00
Ex. 1984	-	5.131.000,00
Ex. 1985	-	1.875.000,00
Ex. 1986	-	129.581.848,00

A partir do cálculo de 30% sobre o lucro tributável, soma do à remuneração paga aos dirigentes, a fiscalização apurou os exces sos de remuneração acima e tributou-os.

A contribuinte não refutou os excessos nem os cálculos da fiscalização.

Nada a alterar na decisão recorrida.

VI - Lançamento como despesa do valor do imposto de renda descontado na fonte sobre honorários advocatícios:

Ex. 1984	-	56.305,00
----------	---	-----------

A indedutibilidade do imposto de renda descontado na fon te como despesa da fonte pagadora responsável em substituição ao con tribuinte está expressamente prevista no § 1º do art. 225 do RIR/80.

VII - Reavaliação de bens do Ativo Permanente com base em laudo que não atende aos requisitos do art.8º da Lei nº 6.404/76, cujos valores são tributados com base no § 4º do art. 326 do RIR/80.

Ex. 1986	-	2.148.171.521,02
----------	---	------------------

Por laudo de 20.05.85, elaborado por engenheiro civil, a contribuinte procedeu à reavaliação de bem de seu Ativo Permanente - (terrenos e edificações). A fiscalização tomou o valor da reavaliação diminuiu o valor corrigido em 31.12.84 e encontrou a diferença de Cr\$ 2.148.171.521,02, tributando-a no exercício de 1986, ano-base de 1985.

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93

Acórdão nº 101-77.327

Não foram satisfeitos os requisitos do art. 326 e §§ 1º a 3º do RIR/80. Daí proceder a tributação, nos termos do § 4º do mesmo' dispositivo legal.

A partir dos fatos acima examinados, a fiscalização consi-
derou que a recorrente não podia fazer jus à isenção e/ou imunidade.

Em consequência, para fins de tributação considerou:

<u>Exercício</u>	<u>Balanco</u>	<u>Resultado</u>
1983	31.12.82	(2.395.911,04)
1984	31.12.83	10.110.658,68
1985	31.12.84	112.567.132,00
1986	31.12.85	350.180.284,00

No seu recurso a contribuinte defende-se alongadamente de
matéria relativa a distribuição disfarçada de lucros caracterizada por
empréstimos feitos aos sócios.

Embora os autuantes tenham mencionado os empréstimos no
Termo de Encerramento de Ação Fiscal, como fato caracterizador de não
aplicação integral dos recursos nos objetivos da entidade, nada tri-
butaram a título de distribuição disfarçada de lucros, nem direta nem
indiretamente.

Ficam, assim, prejudicadas as considerações da defesa a
respeito do tema.

De início a fiscalização assinalou que a recorrente reque-
rera e obtivera os benefícios do art.110 do RIR/75 (art.126 do RIR/80)
de isenção do imposto de renda, mas que, à vista dos fatos apurados ,
não fazia jus ao benefício por inobservância dos requisitos dos inci-
sos I, II e III do art. 126 do RIR/80.

A defesa chamou a atenção para o fato de que a hipótese '
era de imunidade e não de isenção, com o que a fiscalização concordou

17.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93
Acórdão nº 101-77.327

na informação fiscal e o julgador singular na decisão recorrida, ainda que rejeitando a tese da defesa de interpretação restritiva da isenção e irrestrita da imunidade.

Ora, os estatutos da entidade, versão de 29.07.81 (fls. 2.836/2.847), rezam que o Instituto Paulista de Ensino Superior Unificado-IPESU é uma sociedade civil sem fins lucrativos, inscrito em cartório em livro de Inscrição de Associações.

Seu objeto social é "propiciar à população em geral, ' condições e oportunidade de instrução e aprimoramento educacional e cultural, através de instalação e funcionamento de escolas em todos os níveis e institutos de pesquisas, nas várias áreas do saber humano".

Garantirá, através de exame seletivo, bolsas de estudo na proporção de 25% a 100%, a alunos intelectualmente privilegiados e carentes de recursos, sem prejuízo das Bolsas concedidas anualmente' através do convênio MEC/MPAS.

O patrimônio é constituído pela contribuição inicial dos sócios, dividido em 100 partes ou cotas, e, ainda, pelos imóveis, móveis que possui e venha a possuir, rendas, juros, contribuições, auxílios e os resultados dos serviços prestados pelas unidades escolares ou de fins assistenciais que mantiver.

Os bens e direitos serão aplicados exclusivamente na consecução de seus objetivos, podendo, se conveniente, ser alienados.

Não há previsão de outra fonte de renda.

Creio ser oportuno transcrever aqui parte do voto do Acórdão nº 103-05.077, de 17.01.83, de que fui relator:

"Na realidade, o que temos na Constituição Federal, a propósito deste tema, é o seguinte:

"Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

3.

III - instituir imposto sobre:

.....

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei."

Resulta daí a imunidade tributária das instituições de educação, mas não a definição dessas instituições, embora, conforme se verá adiante, haja conceituação segura de instituições de educação e a Carta Magna tenha inserido o privilégio tendo em vista aceção técnica e correta do que sejam essas instituições.

O texto constitucional prevê, de fato, lei infraconstitucional para explicitar os requisitos necessários ao gozo do direito à imunidade.

Vejamos o art. 14 do C.T.N.

"Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

....."

Também aqui não se vislumbra definição legal de instituições de educação, mas, apenas, enumeração dos requisitos legais para gozo da imunidade. Note-se que esses requisitos também se aplicam às instituições de assistência social, que não se confundem com as de educação.

O art. 126 c/c o art. 110 do RIR/75 reproduziam os arts. 9 e 14 do CTN, confundindo imunidade com isenção.

Já o art. 126 do RIR/80, corretamente, referiu os arts. 9º e 14 do CTN, aludindo a não sujeição'

3.

ao imposto, ao revés de isenção.

Entretanto, também nos textos regulamentares em questão enumera-se requisitos legais, mas não se de finem instituições de educação, nem de assistência so cial.

Conseqüentemente, não resta outra alternativa ao intérprete senão buscar o verdadeiro sentido de instituições de educação no texto constitucional e na legislação infraconstitucional.

A recorrente critica a decisão recorrida por apoiar-se em obras de doutrina, cujo valor procura des merecer.

Em contrapartida, sustenta que o conceito de instituição de educação está nos textos legais analisados - o que penso estar demonstrado não ser verdadeiro - e não oferece contribuição de cunho doutrinário esposando entendimento doutrinário divergente da quele dos autores invocados na decisão de primeiro grau. Pois, os doutrinadores invocados pela defendente são trazidos à baila para sustentar outros aspectos, como princípio da legalidade etc, mas nada so bre a acepção de instituições de educação.

Constitui clássico da literatura jurídica nacional a excelente monografia de LEOPOLDO BRAGA intitulada de Conceito Jurídico de "Instituições de Educação ou de Assistência Social", cuja 2a. edição (a crescida e atualizada) consultei (impressa por Estabelecimentos Gráficos Borsoi S.A. Indústria e Comercio, Rio de Janeiro, 1971). Também notável o estudo de HELENITA BARREIRA CUSTÓDIO, sob o título, "Associações e Fundações de Utilidade Pública", Revista dos Tribunais, São Paulo, 1979.

Na primeira das obras citadas, o brilhante autor fez estudo de direito comparado, trazendo à colação depoimentos doutrinários e jurisprudenciais, de autores de nomeada e dos tribunais de diversos países europeus e americanos sobre o assunto.

Em preâmbulo à referida obra, MARTINHO GARCEZ NETO escreveu:

"... O Dr. LEOPOLDO BRAGA consegue realmente convencer de que o vocábulo "instituições" empregado pelas Constituições de 1946 e 1967 e, agora, repetido na de 1969, o foi, com exatidão terminológica, na acepção específica em que a tem o direito administrativo, com a finalidade de individuar uma certa e determinada catego

13.

ria de pessoas jurídicas, ou sejam as "instituições" stricto sensu, criadas com fim público (educacional ou assistencial), inconfundíveis com as simples associações de fins privados exclusivos ou predominantes, embora sem intuito lucrativo." (grifos do original).

Também OSCAR TENÓRIO, ao comentar o referido trabalho, em mensagem ao seu autor, consignou:

"Entendo que o legislador constituinte adotou forma restrita de imunidade, — restrição específica. E por isso coloco minha solidariedade na opinião que enuncia, segundo a qual o texto teve em mira imunizar as entidades de fim público, desinteressadas e altruístas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaboração com o Estado, suprimindo-lhe as deficiências ou secundando-lhe a ação paternalista na obra de educação e de assistência social (P. 19). A imunidade compreende as instituições desinteressadas e nascidas (na expressão citada de ALIOMAR BALEEIRO) do espírito de cooperação com os Poderes Públicos, que é seu "signum", sua marca."

Mais adiante:

"O falso entendimento de que a circunstância de não ter fim lucrativo imprime à associação ou fundação o caráter de instituição (de educação ou de assistência social), foi bem refutado no seu trabalho com observações adequadas. Os empenhados na ampliação de benefícios e franquias fiscais são os adulteradores dos conceitos fundamentais do direito tributário e do direito administrativo. Imaginam que a democracia é o regime das licenciosidade tributárias, esquecidos, entretanto, da essência do regime — a igualdade. A imunidade e isenção discriminam; conseqüentemente tem de ser restritivas e restritivamente interpretadas e aplicadas." (grifos do original).

À página 54, apoiado em citações precedentes e, no particular, em FRANCESCO FERRARA, assinala LEOPOLDO BRAGA:

"É sobretudo por essa característica de fim público, da ação desinteressada e altruística, que muito se assemelham e, não raro, se encontram confundidos e identificados os conceitos de "instituição" e de "fundação" de um lado, em



contraste com o conceito comum de simples "associação" ou "corporação", assim entendida a entidade que colima, exclusiva ou principalmente, o interesse ou vantagem particular (qualquer que seja) dos próprios membros-associados, e não o benefício alheio e indiscriminado, a ampla e indistinta satisfação de necessidades e aspirações de interesse geral." (grifos do original).

Logo à pág. 55:

"O legislador constituinte brasileiro teve em mira imunizar as entidades de fim público, de sinteressadas e altruístas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaborar com o Estado suprindo-lhes as deficiências ou secundando-lhe a ação paternalista na obra de educação e de assistência social. Preferiu o uso da palavra "instituições" ao da palavra "fundações", não só porque - enquanto raras - fundações há de interesse puramente privado, como, ainda, porque também existem associações ou corporações de tipo institucional, isto é, instituídas ou fundadas visando ao interesse geral da coletividade e, pois, com fins públicos, humanitários, beneficentes, ou filantrópicos, e não ao interesse comum dos seus próprios membros - associados." (grifos do original).

As instituições, como as fundações, ao contrário das sociedades, associações ou corporações, não se constituem, mas se instituem, observou PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, Borsoi, Rio de Janeiro, 1970, vol. 1, 3ª ed. p. 448).

Ou, conforme assinala FERRARA, (Le Persone Giuriche, Turim, 1938, nº 41, págs. 102 e 105), citado por LEOPOLDO BRAGA (op. cit. pág. 59):

"... a instituição é criada por alguém de fora, regida pela vontade imutável do fundador, é uma organização para um fim. Naturalmente toda esta formulação se reduz a uma imagem, porque não existe vontade própria do ente coletivo, nem sobrevive uma vontade do fundador morto." (destaques da transcrição).

Assim, o sentido técnico - jurídico de "instituições de educação ou de assistência social" adotado pelo legislador constituinte, já repousava na aceção técnica emprestada às "instituições" pela doutrina universal, voltada para o objetivo primor-

7.

dial de servir desinteressadamente à coletividade ,
"quando vinculada ao particular sentido de institu
to, obra ou organização com fins beneficentes."

Como assinala LEOPOLDO BRAGA ao resumir a li
ção de FERRARA op. cit. pág. 62/63:

"a) - constituição ou fundação (individual ou coletiva) não com fim egoístico, visando ao interesse comum próprio de seus fundadores, membros, associados ou administradores, mas com fim altruístico, seja o benefício da generalidade dos indivíduos, seja o de um grupo de beneficiários indeterminados (fim público); ou, ainda, com um fim que, embora benéfico a certos indivíduos compulsoriamente associados e contribuintes, transcende da vantagem pessoal deles e interessa a toda a coletividade também, ai, fim público;

b) - Impossibilidade de mutação do fim institucional, de modificação do sistema de administração e de extinção da entidade, a não ser pela vontade do Estado, quando caiba a intervenção deste, mediante ato de reforma ou de supressão". (destaques da transcrição).

ALIOMAR BALEEIRO, constituinte de 1946, acentuou:

"A Constituição quer imunes instituições de sinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas" (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Rio de Janeiro, 1951, pág. 116).

Por isso insurge-se LEOPOLDO BRAGA (op. cit. pág. 64):

"Tem-se generalizado, entre nós, erroneamente, a idéia de que a simples circunstância de não ter fim lucrativo imprime à associação ou fundação o caráter de "instituição" (de educação ou de assistência social). Esse falso entendimento resulta apenas de um superficial conhecimento do assunto, quando não também de tendenciosa interpretação visando ao indevido elástico de benefícios e franquias fiscais. Em verdade, não basta que a entidade não tenha fim lucrativo. Mas é, ainda, condição imprescindível a de que, de origem, se destine, não à satisfação de interesses, gozos ou vantagens particulares, de qualquer espécie, ao proveito de seus próprios membros organizadores ou associa

17.

Acórdão nº 101-77.327

dos, e sim à realização desinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral" (grifos do original).

O festejado autor, depois de analisar lições de renomados mestres internacionais, e de referir a legislação de vários países, arremata (págs. 76/77):

"A palavra "instituição" tem, pois, como se vê na teoria geral das pessoas jurídicas e, sobre tudo, na área do direito administrativo, uma acepção específica própria e diferenciada da acepção ampla e genérica, a que inicialmente a ludimos, isto é, um especial sentido técnico-jurídico reservado à qualificação de uma certa e determinada categoria de pessoas que, por sua ingênita e indeclinável vocação a fim público, se acham situadas além e acima das entidades não lucrativas de fins mistos (privadas e públicos) e, com razão maior, daquelas nas cidas exclusiva ou principalmente das influências do interesse particular de indivíduos ou grupos de indivíduos, e apenas ou preferencialmente destinadas à satisfação de necessidades ou ao gozo de benefícios de seus próprios fundadores, membros ou associados" (grifos do original).

A propósito ensina CARLOS MAXIMILIANO:

"Presume-se que o legislador se esmerou em es colher expressões claras e precisas, com a preocupação meditada e firma de ser bem compreendido e fielmente obedecido" (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 3a. ed. Rio de Janeiro, 1941, págs. 141/142).

"Supõe-se que o legislador e também o escritor do Direito exprimiram o seu pensamento com o necessário método, cautela e segurança" (op. cit. pág. 168).

"Todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta" (op. cit. página 140).

Em sentido análogo, VICENTE RÃO:

"Se determinada palavra tem um sentido na linguagem comum e outro na linguagem jurídica, preferir-se-á este último, porque o direito tem sua linguagem própria, que o legislador deve conhecer."



(O Direito e a Vida dos Direitos, São Paulo, 1952, vol. I, tomo II, pág. 577).

Também HELENITA BARREIRA CUSTÓDIO, na obra já referenciada, pág. 61, ressalta o espírito presente à criação das "instituições de beneficência" e das "instituições literárias", apoiada em Antonio Ribas quanto às instituições de beneficência" que o Estado exercia a caridade pública entre os Romanos, "já concedendo alimentos aos trigêmeos, aos órfãos e meninos, filhos de pais pobres, já distribuindo trigo ao povo gratuitamente, ou por metade do preço do mercado." Foi, porém, com a oficialização do cristianismo, como religião do Estado, que essas instituições tomaram grande desenvolvimento, contribuindo, para esse resultado, os privilégios que lhes foram concedidos pelos imperadores. Sublinha o autor que numerosas instituições "brotaram em todas as partes, destinadas ao auxílio da infância desvalida, da enfermidade, da indigência, da velhice, das misérrimas de todos os gêneros, auxílio tanto mais preciso, quão raros os de que da caridade individual se deviam esperar e quão numerosas eram as causas de sofrimento nesses séculos de geral anarquia" "... Quanto às instituições literárias observa o referido escritor que se incluem "sob esta denominação não só as instituições que têm por fim o desenvolvimento dos conhecimentos literários, como os de quaisquer ciências ou artes".

Conclui HELENITA BARREIRA CUSTÓDIO que "das claras lições do eminente jurista, o fim público exclusivo de tais entidades é patente, evidenciando-se o caráter de "utilidade pública" na expressão do próprio autor ao declarar "que nas instituições de utilidade pública os bens, direitos e obrigações não pertencem nem àqueles que representam essas instituições e administram esses bens nem aqueles que aproveitam dos serviços prestados por essas instituições e em cujo favor elas foram criadas."

Reafirma a autora que "a gênese da palavra 'instituição, equivalente à de fundação, dado o seu caráter religioso e de assistência aos necessitados, encontra-se na própria Igreja, considerada como uma instituição criada por Deus, que reservou o patrimônio terra com a finalidade do bem-estar espiritual e social do homem".

Referindo-se à origem etimológica do vocábulo "instituição", diz HELENITA BARREIRA CUSTÓDIO que ele é empregado como sinônimo de "fundação", por ser esta, principalmente, a entidade que se origina da ação de "instituir", do latim institute, que

h.

significa fundar, estabelecer, "caracterizada, in specie, em servir a um fim de pública utilidade", na frase de LACERDA DE ALMEIDA ... "Originando-se da mesma palavra latina (institute) que significa instituir, fundar, não há diversidade intrínseca entre instituição e fundação, por constituírem expressões equivalentes empregadas, inicial e genericamente; como sinônimas perante a doutrina."

Observa-se facilmente que a acepção técnico-jurídica de "instituição de educação" tem contornos bem nítidos para a doutrina mais representativa, pelas notícias que nos dão as obras citadas. A elas, evidentemente, faço remissão, para poupar o esforço, desnecessário para os objetivos precípuos deste voto, de transcrever as inúmeras opiniões em que os dois autores se apoiam, nas duas excelentes monografias.

É também notório que as normas legais sobre imunitade não de interpretar-se restritivamente, por tratar-se de disposições de direito excepcional.

Consoante a lição de CARLOS MAXIMILIANO:

"Interpretam-se estritamente os dispositivos que instituem exceções às regras firmadas pela Constituição. Assim se entendem os que favorecem algumas profissões, classes ou indivíduos, excluem outros, estabelecem incompatibilidades, asseguram prerrogativas, autorizam a conceder perdão, ou anistia, restringem a competência para lançar taxas, impostos ou quaisquer outros encargos ..." (Comentários à Constituição Brasileira, 5a. ed., 1954, vol, 1, pág. 140).

"O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema". (Hermenêutica e Aplicação do Direito. 3a. ed. 1941, pág. 392).

"Interpretam-se estritamente as limitações gerais do direito de tributar, bem como as isenções particulares. Em regra, a prerrogativa governamental de exigir contribuições para as despesas públicas é exercida de modo geral e absoluto estende-se ao conjunto das pensões e bens, dentro da jurisdição do poder que decreta o ônus" (Comentários à Constituição Brasileira, 5a. ed. vol. 1, pág. 274).

No mesmo sentido, a melhor Doutrina e Jurisprudência.

7.

ALIOMAR BALLEIRO (in Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, Rio, 1974, pág. 262 e 264), assinalou:

"Para reconhecer estar imune uma entidade, necessário se faz indagar qual o destino da receita pública de que se apropria em razão da imunidade, pois tal receita jamais poderá estar ligada a um fim privado, isto é, não poderá locupletar-se com tal receita a entidade que vise beneficiar apenas aos seus associados ou a estes e a uma insignificante parcela da coletividade."

Além do fim público, também a gratuidade ou ausência de intuito lucrativo constitui-se em requisito indispensável à caracterização da "instituição de educação" amparada pela imunidade.

Leciona ALIOMAR BALEEIRO (In O Direito Tributário da Constituição - Publicação nº 8 do Instituto de Direito Financeiro, Rio de Janeiro, 1959, página 187):

"A primeira distinção a fazer é entre instituição e empresa.

A Constituição protege a primeira e repele a segunda. Instituição de educação ou de assistência social é aquela "no profit", desinteressada, de filantropia, que não representa meio de ganho para ninguém, mas nunca empresa particular lucrativa, como é um hospital ou uma escola, desde que representem uma fonte de receita ou lucro para o proprietário, a empresa, os fundadores ou organizadores. Não se vai ao absurdo de pretender que não seria instituição protegida por esse dispositivo a que pagasse salários aos que nela trabalham. O fato de uma instituição manter um hospital de caridade, uma "creche" ou um abrigo para velhos ou ainda uma escola, não quer dizer que deixe de pagar aos que dedicam suas atividades a esse fim, desde que represente uma remuneração "pro-labore", principalmente quando não atingir a importância que, em iguais condições, é paga pelas empresas."

Finalmente, o terceiro requisito a estar presente numa instituição de educação, que vem a ser a generalidade na prestação de serviços, está bem ilustrada na seguinte passagem do Parecer de ARTHUR CUMPLIDO DE SANT'ANA, então Procurador-Geral da Prefeitura do antigo Distrito Federal.



Acórdão nº 101-77.327

"a verdadeira instituição de assistência social, dentro dos seus princípios e possibilidades de ve atender a todos os que a procuram, desde que provadamente merecedores de seu amparo, prestando, desse modo, real colaboração à obra assistencial sustentada pelo Poder Público". (Apud LEOPOLDO BRAGA, op. cit, pág. 145).

Em face do exposto, conclui-se que o simples atendimento dos requisitos do art. 14 do C.T.N. não caracteriza a instituição de educação a que se referiu o Legislador Constituinte no art. 19, III, "c", da Carta Magna. Tais requisitos são meras obrigações impostas àquelas entidades, cujo descumprimento acarreta a perda da imunidade tributária, mesmo às verdadeiras instituições de educação que se enquadrem na acepção técnico-jurídica aqui defendida. Com efeito, a exploração da atividade educacional que desatenda à referida acepção técnico-jurídica bem pode cumprir os requisitos do art. 14 do CTN, sem chegar a ser uma verdadeira instituição de educação. Basta que seja administrada por pessoas, de um grupo pequeno, ou de uma família, a quem não atribua o título de "diretores", pagando-lhes, sob a dissimulada rubrica de assalariados, importâncias de tal monta que bem caracterizam a distribuição indireta de lucros, mas que, formalmente, não o são. A par desse expediente, vão acumulando patrimônio que pode ensejar duas alternativas: (a) a venda do estabelecimento a terceiros, ao cabo de alguns anos, com um ganho patrimonial expressivo, não tributado na pessoa jurídica; (b) a liquidação da "sociedade", já com um patrimônio vultoso, com a distribuição do produto entre seus associados, também sem ônus tributário. Nessa hipótese, ainda que fosse invocável a violação do inciso I do art. 14 do CTN, o fato gerador ocorreria no ano da distribuição, para tributar ganhos acumulados representados pelo engordamento do patrimônio graças, inclusive, à imunidade de que gozou durante anos.

Ademais, o reconhecimento, a final, de que não se tratava de entidade imune, viria somente confirmar tratamento jurídico-tributário desigual, ao longo dos anos, em relação a outras pessoas jurídicas de fins lucrativos.

Mesmo dispositivos estatutários que estabeleçam a destinação a ser dada ao patrimônio, em caso de liquidação, diversa da sua reversão em favor dos sócios, além de inócuos na alternativa (a), podem ser modificados pelos sócios às vésperas de dissolução por acordo e deliberação coletiva. Note-se que o artigo 14 do CTN não obriga à inclusão de cláusula es

3

Acórdão nº 101-77.327

tatutária sobre o destino a ser dado ao patrimônio em caso de liquidação.

As cláusulas do contrato da recorrente não são compatíveis com as "instituições de educação" a que se refere a Constituição Federal, pelas razões seguintes: (1) não revela que atende gratuitamente aos que a procuram. Pelo contrário, sugere que sua fonte de receita advém dos pagamentos dos alunos. Mero negócio, em que a prestação do ensino tem por contrapartida o pagamento de anuidades. Logo, inobservância da gratuidade. A instituição, assinala LEOPOLDO BRAGA (op. cit. pág. 135), há de ser absolutamente desinteressada; "e esse desinteresse material se manifesta principalmente sobre três aspectos, a saber: a) natureza não remunerada e, pois, gratuita, dos serviços prestados; b) ausência de intuito lucrativo (marca do espírito do empresário) por parte da entidade mesmo e das pessoas que a dirigem e compõem, c) ausência de interesse egoístico, ou seja o da obtenção de quaisquer vantagens ou proveitos pessoais por parte da entidade e das aludidas pessoas que dirigem e compõem (assim por exemplo, a interesse político). (2) As vantagens atribuídas aos quotistas e seus herdeiros, nos casos de exercício do direito de retirada, cessão das quotas e sua transmissão "causa mortis" são incompatíveis com o altruísmo que caracteriza as verdadeiras instituições. Ensina LEOPOLDO BRAGA (op. cit. pág. 140, que "a ausência de interesse egoístico não se deduz tão-somente da inexistência de fim lucrativo; mas, mas por igual, pressupõe a inexistência de objetivo ou perspectiva no sentido da obtenção de qualquer vantagem, proveito ou benefício material específico por parte de pessoas ou grupos de pessoas dirigentes ou componentes da entidade (contribuintes; associados etc)". E acrescenta: "O requisito "ausência de intuito lucrativo", esse, sim, é de caráter absoluto, não admite condições nem meios termos. A natureza absolutamente desinteressada da "instituição" é incompatível com a idéia de lucro, com o espírito de ganho, característico da "empresa". Se a entidade, tanto no setor educacional como no assistencial, se organizou e funciona em moldes de exploração comercial ou industrial, como sucede em relação à grande maioria dos nossos estabelecimentos particulares de ensino, casas de saúde, sanatórios, clínicas de repouso etc. não há falar em instituições de educação ou de assistência social".

Porém, no caso concreto, ainda que a recorrente pudesse enquadrar-se perfeitamente como instituição de educação, os fatos arrolados pela ação fiscal e analisados individualmente neste vo

3.

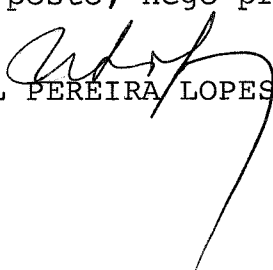
Acórdão nº 101-77.327

to, demonstram, de maneira definitivamente irretorquível, a inobservância dos requisitos legais contidos nos incisos I, II e III do art. 126 do RIR/80, nomeadamente o inciso I.

Não se diga que a interpretação da imunidade no caso do art. 19, III, "c", da Constituição Federal não comporta restrições. É o próprio texto constitucional quem remete o intérprete à lei ordinária, ao ressaltar, na letra "c", in fine: "observados os requisitos da lei".

Evidentemente, onde há requisitos legais a observar há restrições, ou limitações. Estão elas no art. 126 e incisos do RIR/80.

Isto posto, nego provimento ao recurso.


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93

Acórdão nº 101-77.327

J U S T I F I C A T I V A D E V O T O

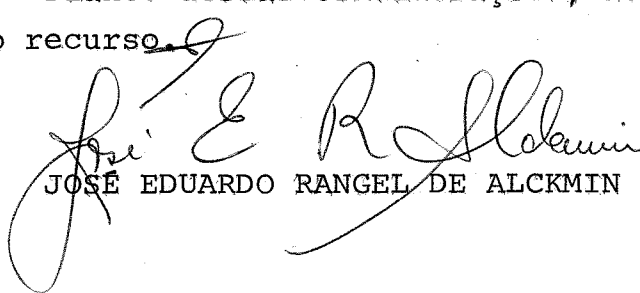
Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

Rendendo minhas homenagens ao eminente Relator pelo magnífico voto proferido, ressalvo, assim como o Conselheiro Celso Alves Feitosa, meu ponto de vista quanto à interpretação restritiva da imunidade, matéria que merecerá, oportunamente, meditação mais aprofundada.

Na hipótese em exame, todavia, demonstrou-se que a corrente não respeitou as condições fixadas em lei (CTN, art. 14, I) para as instituições imunes.

Tal fato é suficiente para chegar-se a conclusão de que é procedente a ação fiscal, independentemente da posição que se tome a respeito da forma de interpretação da imunidade.

Diante dessas considerações, acompanho o Relator e nego provimento ao recurso.


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-77.327

PROCESSO Nº 13857-000.295/86-93

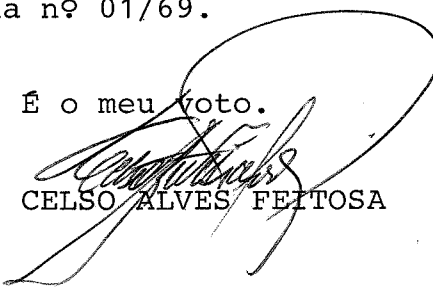
J U S T I F I C A T I V A D E V O T O

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA

Acompanho a conclusão do Sr. Relator, em razão das particularidades dos autos, especificamente quanto à matéria 'fática comprovada pelo FISCO, não rechaçada pela Recorrente, no sentido de ter havido distribuição aos sócios da Recorrente, por via indireta, de distribuição de suas rendas, consistentes em pagamentos de despesas das citadas pessoas físicas e seus familiares, pela pessoa jurídica, o que é vedado pelo artigo 14, I, combinado com o artigo 9º, IV, letra "c" do CTN, este último, reprodução em parte do estabelecido no artigo 19, III, letra "c" da Constituição Federal.

Quanto às conclusões envolvendo a interpretação restritiva do instituto da imunidade, sou um daqueles que entende de forma diversa, embora reconheça méritos à tese esposada no substancial voto dos autos, o qual retrata melhor uma visão da matéria segundo o disposto na Constituição de 1946, situação essa alterada após a Emenda nº 01/69.

É o meu voto.


CELSON ALVES FEITOSA