



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

Processo n° 13884.003556/2004-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.931 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente ESPORTE CLUBE ELVIRA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO.

Correta a suspensão do benefício fiscal de isenção a entidade sem fins lucrativos quando comprovada a existência de contabilidade paralela

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A apuração de saldo credor na conta Caixa autoriza o fisco a presumir a ocorrência de omissão de receita, cabendo ao sujeito passivo a prova de que o saldo credor imputado pela autoridade fiscal não ocorreu.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A atribuição de responsabilidade tributária a terceiros com base no art. 134 do CTN somente é juridicamente válida quando não for possível exigir-se o crédito tributário do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, tendo sido afastada a responsabilidade tributária em relação ao Sr. Milton de Souza.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Rafael Correia Fuso, André Almeida Blanco (Suplente Convocado) e Luis Fabiano Alves Penteadado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 05-18.936, exarado pela 2ª Turma da DRJ em Campinas - SP.

Explica a autoridade tributária que a ação fiscal teve origem na representação de que cuida o processo nº 13884.002463/2004-91 por meio da qual o MM. Juiz de Direito da 2ª Vara Criminal, Júri e Infância e Juventude da Comarca de Jacareí/SP, solicitou à DRF em São José dos Campos a realização de auditoria nos bens apreendidos de propriedade da entidade isenta Esporte Clube Elvira, ora recorrente, tais como computadores, livros e documentos contábeis do período de 1994 a 2001, haja vista a existência de indícios da prática de “caixa 2” contidos nos documentos obtidos no âmbito do processo nº 1737/2000, que tramita naquela Vara.

Realizada a auditoria solicitada pelo Juízo, verificou-se a ocorrência de saldo credor de caixa na contabilidade da entidade, bem como a existência de conta corrente bancária não contabilizada.

Ao final do procedimento estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430/96, a DRF em São José dos Campos, no âmbito do citado processo nº 13884.002463/2004-91, suspendeu a isenção da entidade no que toca ao IRPJ e à CSLL no período de 01/01/1999 a 31/12/2002, e da Cofins no período de 01/02/1999 a 31/12/2002, bem como suspendeu a cobrança da contribuição para o PIS com base na folha de pagamentos no período de 01/10/1999 a 31/12/2002, passando a ser devido nesse período a contribuição para o PIS com base no faturamento.

Em razão da suspensão da isenção da entidade foram lançados no presente processo o IRPJ e a CSLL devidos em razão da omissão de receita (saldo credor de caixa) bem como o imposto e a contribuição incidentes sobre o resultado regularmente escriturado.

Foram também exigidas de ofício a Cofins, conforme processos n^{os} 13884.003559/2004-77 e 13884.003560/2004-00, e a contribuição para o PIS, processos n^{os} 13884.003557/2004-88 e 13884.003558/2004-22.

Por fim o auditor lavrou termo de responsabilidade tributária em face dos Srs. Milton de Souza e João Bosco dos Santos, relativamente às infrações havidas no período em que cada um deles presidiu a entidade isenta.

Todos os quatro processos de exigência da Cofins e da contribuição para o PIS acima referidos, bem como o já mencionado processo de representação nº 13884.002463/2004-91, foram posteriormente apensados ao presente processo.

O Sr. João Bosco dos Santos não contestou o feito fiscal. Já a impugnação apresentada pelo Sr. Milton de Souza não foi conhecida pela DRJ de origem, em razão de sua intempestividade.

A contribuinte, por sua vez, apresentou impugnação tempestiva sob os seguintes argumentos, em síntese:

a) o saldo credor de caixa é fruto de mero erro contábil o qual não é capaz de ensejar a suspensão da isenção da entidade;

b) os valores erroneamente não registrados na contabilidade referem-se a empréstimos contraídos pela entidade, e os cheques por esta emitidos serviram para quitar aqueles empréstimos. E empréstimo não é receita;

c) não há possibilidade, no momento, de realizar-se qualquer registro corretivo na contabilidade relativamente aos anos de 1999 a 2001, para a demonstração de todo o aludido, pois afinal não se sabe ainda qual seria o montante dos empréstimos contraídos, e se realmente tais empréstimos ocorreram e em que valores, quais os envolvidos, quais as naturezas dos pagamentos, se pagamentos de juros ou do principal;

d) é inconstitucional a suspensão retroativa da isenção da entidade;

e) a multa de 75% viola o princípio constitucional do não confisco;

f) é ilegal a exigência de juros de mora com base na taxa Selic.

Examinada as razões de defesa a DRJ de origem julgou procedente o lançamento em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/06/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 30/06/2000, 31/12/2000

ENTIDADE RECREATIVA - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE REGISTROS MANTIDOS EM CONTROLE PARALELO - "CAIXA 2" - SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO DA ISENÇÃO

Entidade isenta que mantiver registros à margem de sua escrituração regular, em denominado "Caixa 2", perde o direito de usufruir desse benefício, nos termos da legislação em vigor.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/06/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 30/06/2000, 31/12/2000, 31/03/2001, 30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001, 31/03/2002, 30/06/2002, 30/09/2002, 31/12/2002

LANÇAMENTOS REFLEXOS - CSLL - PIS - COFINS

Diante da ausência de argumentação específica relativa às autuações reflexas, o entendimento adotado nos respectivos

lançamentos acompanha o decidido acerca da exigência matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

**APRECIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS -
MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA -
IMPOSSIBILIDADE- FALTA DE COMPETÊNCIA DOS
ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS**

Nos termos do art. 102 e art. 103 da CF, o controle da constitucionalidade de leis é matéria reservada ao conhecimento e pronunciamento do Poder Judiciário, não podendo Administração Pública imiscuir-se em campo de competência reservado a outro Poder da

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, sob as mesmas razões aduzidas na impugnação, exceto que não mais contesta a inconstitucionalidade da multa de ofício e o cabimento da taxa Selic no cálculo dos juros de mora.

O Sr. Milton de Sousa, responsável tributário, também interpôs recurso voluntário argumentando, em síntese, que não foi acusado de haver cometido qualquer ato fraudulento, daí porque não pode ser responsabilizado pelo pagamento do crédito tributário.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade dos Recursos

Os recursos atendem aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, deles deve-se tomar conhecimento.

2) Da Suspensão da Isenção

Os elementos de prova que levaram à suspensão de isenção da ora recorrente encontram-se nos autos do processo nº 13884.002463/2004-91, em apenso.

No referido processo constam diálogos gravados cuja transcrição, remetida ao fisco pela 2ª Vara Criminal, Júri e Infância e Juventude da Comarca de Jacareí/SP, é a seguinte:

“ - o presidente acabou de falar que os juros pagos 5%.

...

- Agora uma pergunta, esses juros, logicamente, são pagos mensais, certo, paga para as pessoas mensal, vocês pagam pelo caixa 1 ou pelo caixa 2?

- Caixa 2.

- Como é feito o pagamento? Por que serve o caixa 2 num clube que não tem fins lucrativos, qual a finalidade, me explica que eu não sei.

- Porque esse empréstimo não pode constar, né, você sabe muito bem disso, não é uma instituição financeira, se fosse um banco seria fácil contabilizar...

...

- Ricardo, mais a última pergunta: o caixa 2...

- Só uma licença, senhor presidente, eu gostaria que essa parte em que foi mencionado o caixa 2 fosse apagada dessa fita. Isso não pode aparecer.

...

- ... qual a origem do dinheiro do caixa 2, que coloca lá e o que paga?

...

- Qualquer evento que a gente faça passa para o caixa 2?

- O dinheiro dos bares vai para onde? O dinheiro dos bares, arrecadação dos bares, vai para onde?

- É, depende do evento que você escolher...

...”

Também no referido processo encontra-se escritura pública de declaração feita pela Sra. Maria Aparecida Sant'Ana, auxiliar de tesouraria da entidade, e cujo teor é o seguinte:

“... que desde a sua admissão em data de 20/03/1994 no Esporte Clube Elvira, exercendo as funções de auxiliar de Tesouraria, atuando em contas a pagar, caixa e serviços bancários, tomei conhecimento de que o Clube trabalhava com dois tipos de Caixas, sendo um legal, contabilizado pela Organização Técnica Contábil "Zenith" Ltda., firma que é responsável e presta serviços contábeis ao Clube e outro Caixa paralela ou Caixa 2, que era escriturado num livro próprio existente no Clube entre 1994 à abril de 1996, em razão do Clube não ser informatizado naquela época e que a partir de maio de 1996 passou a ser feito pelo computador, cuja denominação era "Elvira", e a finalidade era registrar movimentação financeira paralela (receitas e despesas), para evitar recolhimento de impostos (imposto de renda, INSS, pagamentos de funcionários sem registro, pagamentos de juros mensais a credores que emprestaram dinheiro ao Clube e outros).

... No período de outubro de 1997 à fevereiro de 2001, ..., tiveram início os empréstimos tomados de particulares com pagamento de juros entre 10% / 8% / 5% ao mês, sendo que a maioria absoluta dos credores foi também constituída pelo

próprio Presidente da Diretoria Executiva, Sr. ... , membros da Diretoria, respectivos familiares e amigos. Os juros também eram pagos pessoalmente pela Declarante, através de emissão de cheques bancários a cada credor e lançados no Caixa 2 no Clube. Portanto, ..., as importâncias referentes aos empréstimos eram lançadas no Caixa 1 (Organização Técnica Contábil "Zenith" Ltda.) e os juros mensais aos credores eram lançados no Caixa 2, através de cheques dos bancos: Mercantil do Brasil S/A - Banco de Crédito Nacional (BCIV) S/A e Bandeirantes S/A, atualmente Unibanco S/A, todos pagos pessoalmente pela Declarante.

... No mês de dezembro de 2000, ..., o Sr. ... (Presidente do Conselho Fiscal do Clube) estava presente e comentou que o Sr. ... (1º Tesoureiro da Diretoria Executiva) havia lhe entregue vários documentos referentes ao Caixa 2, para serem lançados ilegalmente no Caixa 1 (Organização Técnica Contábil "Zenith" Ltda.), com a finalidade de acertar o Balanço Geral do Clube referente ao ano de 1999..."

Pois bem, é de se ter em conta que em momento algum a recorrente nega a veracidade dos fatos acima narrados, ou seja, implicitamente admite a existência de uma contabilidade paralela ("caixa 2") na entidade. Sua defesa está amparada, em síntese, no argumento de que empréstimo não é receita e, portanto, não constitui fato gerador dos tributos lançados de ofício.

Sobre a isenção do IRPJ e da CSLL concedida a entidades de caráter recreativo, sem fins lucrativos, o art. 15 da Lei nº 9.532/97 assim estabelece:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

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

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

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Por sua vez, as normas referidas no § 3º do dispositivo acima transcrito estabelecem o seguinte:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população

em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

(...)

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

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

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

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

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

(...)

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

(...)

*Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal **suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calandários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.***

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ora, restou evidente das duas narrativas transcritas no início deste item do voto que a instituição não registrava a integralidade de suas receitas e despesas na contabilidade regular, pois parte delas era controlada na contabilidade paralela.

E segundo o disposto no citado art. 12, § 2º, alínea “c”, c/c o art. 15, ambos da Lei nº 9.532/97, o simples fato de a entidade deixar de registrar essas receitas e despesas em sua contabilidade é causa de suspensão de sua isenção.

Mas há mais. O art. 13, *caput*, da mesma Lei, também acima referido, prescreve a suspensão da isenção na hipótese em que a entidade houver praticado ou contribuído para a prática de ato que constitua infração à legislação tributária. E, segundo os já referidos relatos, enfatize-se, não contestados pela defesa, o “caixa 2” também servia para controlar pagamentos a funcionários não registrados na folha de pagamento da entidade, sobre os quais deveria incidir a contribuição previdenciária, a contribuição para o PIS incidente sobre a folha de pagamentos e, a depender do valor do salário, o IRRF.

3) Da Omissão de Receitas - Saldo Credor de Caixa

A fiscalização apurou que a entidade tinha o hábito de escriturar como ingressos na conta caixa cheques que, em verdade, foram objeto de compensação bancária, ou seja, foram destinados a terceiros.

Explicou ainda o auditor que, feito tal registro de ingresso no caixa, haveria também que estar escriturada a respectiva saída dos recursos aos destinatários dos cheques, algo que não ocorreu.

Excluídos, então, os registros de ingressos na conta Caixa relativos a cheques compensados para os quais não havia escrituração da respectiva saída, verificou-se a ocorrência de saldo credor de caixa, hipótese legal de omissão de receitas.

Em sua defesa a recorrente limita-se a alegar que não se tratam de receitas, e sim de empréstimo contraídos pela entidade, e respectivo pagamento de juros aos credores.

Ocorre que esse argumento não afasta a presunção legal de omissão de receitas, ou seja, o fato de esses cheques compensados terem servido para pagamento de empréstimos contraídos pela entidade em nada elide o fato de que, se seu ingresso foi registrado no caixa, deveria também ter sido registrada a saída do numerário ao credor. Como isso não foi feito, o saldo da conta Caixa foi artificialmente majorado. Realizada a recomposição da conta Caixa, verificou-se a ocorrência de saldo negativo em diversos períodos.

E como, por impossibilidade lógica, o saldo da conta Caixa não pode ser negativo, é de se presumir que o pagamento dos supostos empréstimos foi realizado com recursos oriundos de receitas anteriormente omitidas.

4) Da Responsabilidade Tributária do Sr. Milton de Souza

Apesar de as provas presentes nos autos apontarem para o dolo contido nos atos praticados pelo Sr. Milton de Souza durante o período em que presidiu a entidade, a autoridade fiscal o responsabilizou pelo crédito tributário sob o seguinte fundamento:

Havendo, em parte, transcorrido sob sua gestão os fatos que motivaram a suspensão da isenção, conclui-se que, em caso de lançamento de crédito tributário contra o Esporte Clube Elvira, decorrente dessa suspensão da isenção tributária, estará caracterizada sua sujeição passiva subsidiária, no período de 1º de janeiro de 1999 a 31 de dezembro de 2000, nos termos do inciso II do art. 124 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), combinado com o artigo 134, inciso III, dessa mesma Lei.

Como visto, a autoridade fiscal não acusou Sr. Milton de Souza de haver cometido ato fraudulento durante o período em que presidiu a entidade. A acusação está fundamentada nos arts. 124, II, e 134, III, ambos do CTN, *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

(...)

Ora, o art. 134, III, do CTN somente é aplicável às hipóteses de “*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”, o que não é o caso dos autos, uma vez que o crédito tributário também está sendo exigido da contribuinte, Esporte Clube Elvira.

Por sua vez, o art. 124, II, do CTN remete a outra norma legal instituidora de responsabilidade tributária, a qual, todavia, não foi identificada pelo auditor, exceto se este pretendeu remeter ao art. 134, III, do CTN que, como visto, é inaplicável ao caso sob exame.

5) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte Esporte Clube Elvira, e por dar provimento ao recurso do Sr. Milton de Souza, para afastar a responsabilidade tributária a ele atribuída.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Processo nº 13884.003556/2004-33
Acórdão n.º **1201-000.931**

S1-C2T1
Fl. 11

CÓPIA