



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

Processo nº 15940.000729/2010-13
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-001.010 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2014
Matéria SUSPENSÃO DE IMUNIDADE - IRPJ E REFLEXOS
Recorrentes ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCACAO E CULTURA - APEC
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCRO ARBITRADO.

A falta de apresentação do livro registro de inventário e do LALUR à fiscalização, quando regularmente intimado o sujeito passivo, dá ensejo à apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social segundo as regras do lucro arbitrado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

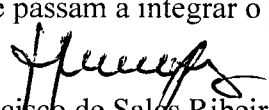
Ano-calendário: 2006

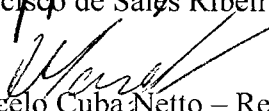
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO.

A distribuição, a qualquer título, de parte do patrimônio ou da renda da pessoa jurídica imune dá ensejo à suspensão do benefício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso de ofício e em NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente


Marcelo Cuba Netto – Relator

EDITADO EM: 30/04/2014

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

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos nos termos do art. 33 e 34 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 03-44.972, exarado pela 2ª Turma da DRJ em Brasília - DF.

Por bem descrever as questões litigiosas objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 3175 e ss.¹):

Preliminarmente, registre-se que as referências feitas neste relatório e no voto que integram este acórdão aos números de folhas dizem respeito ao processo após a sua digitalização.

A pessoa jurídica Associação Prudentina de Educação e Cultura (APEC), doravante identificada apenas por APEC, teve sua imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, suspensa, por meio do Ato Declaratório Executivo Nº 31, de 05/10/2010 (fls. 316).

Em razão desse ato, contra a contribuinte APEC, também foram lavrados autos de infração no valor total de R\$ 38.045.871,85, para exigência de IRPJ, CSLL, IRRF e contribuição para o PIS, relativos ao ano-calendário de 2006.

I. DA DILIGÊNCIA FISCAL

O procedimento fiscal teve início em razão de comunicação encaminhada pelo Ministério Público Federal à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Presidente Prudente (SP), noticiando movimentação financeira irregular envolvendo a referida empresa.

A diligência teve como escopo apurar possíveis irregularidades fiscais atinentes ao contrato nº 11/2004, de 23/04/2004, firmado entre a Secretaria da Educação, da Cultura e dos Desportos (SECD), do Estado do Rio Grande do Norte, e a APEC.

Nos trabalho de diligência foram emitidos os Termos de Intimação Fiscal nºs 01 e 02, além do Termo de Constatação Fiscal e de Notificação Fiscal, que concluiu tratar-se de caso de perda da imunidade tributária constitucional, em decorrência da comprovada distribuição indireta de patrimônio da APEC para o seu sócio-diretor, Senhor Paulo César de Oliveira Lima.

O despacho decisório (fls. 298/315), que subsidia o referido ato declaratório, sintetiza, em detalhes, os fatos contatados pela fiscalização em sua diligência.

Não obstante, tendo em vista que não há divergência entre o Fisco e a contribuinte quanto aos fatos narrados, limitarei, a seguir, a apresentar os fatos que efetivamente são mais

¹ As remissões às páginas do processo correspondem à numeração digital.



relevantes para o deslinde da controvérsia que foi instaurada com a impugnação do citado ato declaratório:

- 1. A finalidade do aludido contrato era a implantação do Projeto de apoio às atividades didáticas e pedagógicas Professores e Alunos do ensino médio nas escolas públicas das cidades de Natal e Mossoró, no Rio Grande do Norte.*
- 2. O valor do contrato era inicialmente de R\$ 7.679.716,00, mas foi reduzido para R\$ 1.919.929,00, que correspondia à indenização em face dos serviços já executados até 24/07/2004.*
- 3. Em 2004, a família Oliveira Lima detinha 70% do total das cotas da APEC, sendo que 60% pertenciam apenas a Paulo César de Oliveira Lima e Ana Cardoso Maia de Oliveira Lima (filho e mãe).*
- 4. A APEC realizou transações contábeis com outras duas empresas, cujos sócios ou diretores são o Senhor Paulo César de Oliveira Lima e sua esposa Senhora Luciane Cappelazzo de Oliveira Lima, a saber: a) Oeste Notícias Gráfica e Editora Ltda (Oeste); e b) Associação de Educação São Paulo (AESP).*
- 5. A APEC adquiriu, em 01/06/2004, conforme NF nº 000016, da empresa (Oeste), pelo valor de R\$ 616.422,32, livros didáticos e manual de professor, e emitiu, na mesma data, por meio de sua filial 0007, contra a SECD, a NF nº 000008, no valor de R\$ 1.395.925,00, referente a venda de livros/apostilas.*
- 6. Em relação às citadas NF nºs 000008 e 000016, a APEC foi intimada a apresentar cópias dos seguintes documentos: a) comprovante de entrega das mercadorias; b) comprovante do pagamento das despesas com o transporte para a entrega das mercadorias; c) conhecimento de transporte rodoviário e/ou de transporte aéreo, com a informação do CNPJ/CPF e endereço do transportador, além da placa do veículo, se for o caso.*
- 7. Em resposta, a APEC informou não ser possível localizar os referidos documentos, em face do tempo decorrido, mas que possivelmente a fiscalização poderia obtê-los junto à própria SECD.*
- 8. A APEC emitiu, em 01/06/2004, por meio de sua matriz, contra a SECD, a NF nº 000007, no valor de R\$ 524.004,00, referente a serviços de realização de curso de aperfeiçoamento, módulo I do curso introdutório ao método de ensino holos.*
- 9. A AESP, por sua vez, emitiu, em 08/08/2006, contra a APEC, a NF nº 001, no valor de R\$ 1.006.577,71, referente a ressarcimento das despesas de projeto com a SECD, conforme contrato firmado em 29/04/2004.*
- 10. Intimada a comprovar a efetiva prestação dos serviços de que trata a referida NF nº 001, a APEC respondeu na mesma linha da resposta anteriormente oferecida.*



11. Embora as mencionadas notas fiscais tenham sido emitidas em 2004, somente foram contabilizadas em 2006.

12. Em 09/08/2006, a APEC recebeu um depósito em determinada conta corrente, aberta exclusivamente para esse fim, no valor de R\$ 1.629.190,96, originário da SCED, e no dia seguinte transferiu R\$ 1.006.577,71 para a AESP e R\$ 616.422,32 para a OESTE.

13. A Oeste, ato contínuo, transferiu quase todo o numerário recebido da APEC, ou seja, transferiu a importância de R\$ 614.000,00 para o Senhor Paulo César, seu sócio-gerente, para pagamento de empréstimos obtidos junto ao mesmo.

14. Já a AESP, embora não tenha sido comprovada a efetiva prestação de nenhum tipo de serviço, recebeu a referida importância de R\$ 1.006.577,71 e transferiu parte desse numerário ao Senhor Paulo César, seu diretor-geral, referente a empréstimos tomados pelo mesmo, nos seguintes valores e datas: a) R\$ 500.000,00, em 14/08/2006; e b) R\$ 100.000,00, em 15/09/2006.

Nesse contexto, a autoridade fiscal diligenciante concluiu que em nenhum momento a APEC logrou comprovar a efetiva tomada de serviços da Oeste e da AESP, empresas essas com o total poder decisão e controle do Senhor Paulo César, e que, portanto, a APEC valeu-se de meios escusos para a distribuição de parcela considerável de seu patrimônio, registrando em sua contabilidade documentos ideologicamente falsos, majorando indevidamente as contas do Ativo Circulante (materiais didáticos) e de Despesas (ressarcimentos diversos), além de ter deixado de praticar atos previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

II. DA CONTESTAÇÃO AO TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL

Cientificada do Termo de Constatação Fiscal e Notificação Fiscal de fls. 163/185, a APEC apresentou contestação, na qual alega, em síntese, que:

1. Os fatos narrados pelos auditores não seriam provas, mas sim, meras presunções de uma pretensa e inexistente distribuição de lucros para associados, decorrentes de uma ilação equivocada e construída à margem da legislação que regula a matéria.

2. Os materiais e serviços, cuja execução fora contratada, foram, de fato, realizados, não havendo qualquer fraude ou simulação, transação essa, justa e equilibrada, não havendo superfaturamento ou desproporcionalidade entre preço e materiais, ou entre preço e serviços prestados.

3. O fato de um dos associados da ora impugnante figurar como associado das empresas contratadas, por si só, não seria suficiente para suspensão da imunidade tributária.

4. O trabalho intelectual (articulação do material didático), os serviços de confecção das apostilas e o material utilizado justificariam plenamente o valor cobrado, dado o alto nível e justificada excelência dos mesmos.

5. Os fatos poderiam ser confirmados junto à Secretaria da Educação, da Cultura e dos Desportos (SECD), do Estado do Rio Grande do Norte.

6. Não dispõe dos exemplares dos materiais (livros) solicitados pelo Fisco, e que somente seria possível aferir a qualidade do trabalho/material através de ofício dirigido à contratante (SCED).

7. O trabalho dos auditores prestou-se apenas a demonstrar que um dos diretores teria tido lucro decorrente de negócio do qual não haveria qualquer superfaturamento ou ardil destinado a subtrair recursos da associação impugnante.

8. O trabalho fiscal estaria lastreado em presunções, que não poderiam servir de arrimo para um decreto de suspensão da imunidade tributária.

Solicitou a oitiva de testemunhas para comprovação da licitude das operações firmadas, bem como reiterou o pedido de expedição de ofício à Secretaria do Estado da Educação do Rio Grande do Norte, para que fossem requisitados exemplares do material didático vendido, bem como do demais documentos que teriam instruído o contrato firmado entre a impugnante e aquele órgão.

III. DO DESPACHO DECISÓRIO E ATO DECLARATÓRIO

O Delegado da Receita Federal do Brasil em Presidente Prudente (SP), em seu despacho decisório de fls. 298/315, não acolheu as argumentações da APEC, declarando a suspensão da imunidade tributária, tendo em vista os seguintes fundamentos, entre outros:

1. Indeferiu a oitiva de testemunhas para elucidação dos fatos, uma vez que os documentos juntados aos autos seriam suficientes para a formação de convicção do julgador.

2. Indeferiu o pedido de expedição de ofício à Secretaria do Estado da Educação do Rio Grande do Norte, uma vez que caberia à autuada levantar dados e comprovar suas alegações, tarefa essa não reservada ao fisco.

3. Além do mais, a impugnante teve tempo mais do que suficiente, para, ela mesma, solicitar tais documentos ao órgão contratante, tendo em vista que a diligência fiscal tivera início no dia 21/09/2009. Não há nos autos comprovação de uma única tentativa, por parte da impugnante, de ter tentado obter amostras dos materiais supostamente entregues à Secretaria de Educação.



4. A APEC teve toda a oportunidade de comprovar a tomada de serviços e compra de materiais das empresas Oeste Noticiais e AESP, porém, quando intimada, limitou-se a dizer que não mais possuía os comprovantes de remessa aos adquirentes, tampouco os comprovantes de das despesas de transporte ou conhecimentos de transportes rodoviários ou aéreo, nem placas ou identificação dos transportadores, tendo em vista a longa data em que teriam ocorrido tais situações.

5. Não parece plausível que uma entidade do porte da autuada não possua em seus arquivos nenhum documento capaz de comprovar a aquisição e remessa de materiais a uma contratante de serviços, ainda mais quando se tratou de vultosa transação financeira.

6. Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação de irregularidade, e se a comprovação é possível e este não o faz, porque não pode ou porque não quer, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato.

7. Restaria, portanto, comprovado que a quantia recebida pela APEC, do Governo do Rio Grande do Norte, no total de R\$ 1.629.190,26, fora, quase que totalmente, repassada ao seu sócio, Sr. Paulo Cesar, através de suas empresas, AESP e Oeste Notícias, registrando em sua contabilidade documentos contábeis inidôneos, uma vez que nunca fora comprovada a efetividade da prestação de serviços, nem a entrega de materiais didáticos.

8. Tampouco a transação financeira entre Secretaria de Educação, da Cultura e dos Desportos do Rio Grande do Norte e a APEC, AESP e Oeste Notícias, mostrou-se razoável, uma vez que a receita bruta obtida pela APEC fora integralmente utilizada para pagar "fornecedores" (AESP e Oeste Notícias), não havendo qualquer lucro ou superávit com a transação, caracterizando, portanto, a distribuição indireta de patrimônio da entidade APEC ao seu sócio, Paulo César.

IV. DA IMPUGNAÇÃO AO ATO DECLARATÓRIO

Irresignada com o despacho decisório e com o respectivo ato declaratório suspensivo de imunidade tributária, a APEC apresentou a impugnação de fls. 321/335, por meio da qual reitera as razões já apresentadas em suas alegações iniciais e acrescenta ainda, em síntese:

1. A imunidade das instituições de educação tem sede constitucional e só admite regulamentação via lei complementar.

2. Proibida constitucionalmente, portanto, a cobrança de impostos federais, estaduais e municipais, das organizações civis sem fins lucrativos, definidas como entidades de assistência social ou de educação, bem como das fundações instituídas por partidos políticos, e que preencham os requisitos da lei.

Cez H 6

3. A impugnante requereu, e teve o seu pedido denegado, a concessão de oportunidade para fazer ouvir testemunhas que possam comprovar a licitude das operações firmadas.

4. A oitiva faz-se extremamente necessária para que se possa demonstrar que houve sim a encomenda de apostilas e a prestação dos serviços ajustados com as empresas AESP e Oeste Notícias, o que justificaria plenamente a emissão dos documentos contábeis contestados pelos senhores auditores fiscais.

5. Reitera o pedido de expedição de ofício à Secretaria do Estado da Educação do Rio Grande do Norte, para que se requisitem exemplares do material didático vendido, assim como dos demais documentos que instruíram o contrato firmado entre a impugnante e aquele órgão.

6. Essas provas são extremamente necessárias para elidir as afirmações equivocadas lançadas no termo de notificação fiscal.

7. A r. decisão causou cerceamento do direito de defesa, ao decidir pela suspensão da imunidade tributária da impugnante, sem franquear às partes envolvidas a oportunidade para provarem o que alegaram.

8. A matéria suscitada pela impugnante exigia sim a oportunidade para a produção de provas. Sem oportunizar essas provas e optando por uma das teses, o Delegado da Receita Federal errou, viciando de forma irremediável o resultado de seu trabalho.

9. O cerceamento do direito de defesa atrai uma insuperável nulidade do julgamento, determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal em Presidente Prudente para a abertura de oportunidade para produção de provas.

V. DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Sobrevieram os autos de infração em face da contribuinte APEC, para exigência de IRPJ, CSLL, IRRF e contribuição para o PIS, relativos ao ano-calendário de 2006, todos com a imposição de multa de ofício qualificada, em face dos procedimentos adotados pela contribuinte caracterizarem fraude.

O lançamento para a exigência do IRPJ foi efetuado com base no lucro arbitrado, calculado sobre a receita bruta conhecida, pois o contribuinte deixou de apresentar a escrituração contábil na forma da legislação comercial e fiscal.

O lançamento para a exigência da CSLL foi efetuado por decorrência do arbitramento realizado.

O Termo de Constatação e Verificação Fiscal nº 1 detalha os lançamentos do IRPJ e CSLL e é parte integrante dos respectivos autos de infração.



Às fls. 1.091/1.111 se encontram as planilhas com os demonstrativos da base de cálculo para o arbitramento.

O lançamento para a exigência do IRRF, tributação exclusiva na fonte, foi promovido em razão dos já mencionados fatos descritos nos itens 11 e 12 do Termo de Constatação e Notificação Fiscal, que caracterizam pagamentos efetuados sem comprovação da operação ou causa, ou a beneficiário não identificado, na forma prevista no art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995.

O Termo de Constatação e Verificação Fiscal nº 2 detalha o lançamento do IRRF e é parte integrante do respectivo auto de infração.

O lançamento para a exigência da contribuição para o PIS foi efetuado com fundamento na Lei Complementar nº 7, de 1970.

O Termo de Constatação e Verificação Fiscal nº 3 detalha o lançamento da contribuição para o PIS e é parte integrante do respectivo auto de infração.

Às fls. 1.153/1.158 se encontram as planilhas com os demonstrativos da base de cálculo da contribuição para o PIS, extraídas do livro Razão.

VI. DA IMPUGNAÇÃO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Irresignada com a autuação que lhe foi imposta, a APEC apresentou uma peça de impugnação para cada auto de infração, fls. 1.181/1.202, 1.203/1.226, 1.227/1.247, 1.248/1.264, de semelhante teor, por meio das quais reitera as razões já apresentadas em sua impugnação aos referidos despacho decisório e respectivo ato declaratório suspensivo de imunidade tributária, e aduz ainda, em síntese:

1. A autoridade fiscal valeu-se de todas as informações contidas nos Livros Diário e Razão que lhe foram exibidos para formar a coluna das Receitas institucionais. Porém, sem nenhum motivo declarado, recusou-se a colher as informações relativas a Despesas, que se encontravam em ordem e nos mesmos livros para apurar o Lucro Real.

2. É perfeitamente possível a apuração do lucro real da instituição com base nesses livros (declaração de dois contadores anexa).

3. No ano de 2.006 a instituição acabou amargando prejuízo (déficit) e a apuração do lucro mediante arbitramento fulcrado nas receitas foi extremamente injusta e desfavorável. O laudo de "Demonstrações de Resultado do Exercício de DEZ/06" aponta um déficit de R\$ 8.409.000.00.

4. A jurisprudência pacífica do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, hoje CARF, firmou-se no sentido de que o procedimento de arbitramento de lucro somente é legítimo quando impossível a apuração do lucro real.

5. *Somente quando imprestável a documentação contábil da empresa é justificável o arbitramento, que somente pode ser levado a cabo em última hipótese, não sendo aplicável apenas porque a contabilidade contém falhas ou não está perfeitamente adequada.*
6. *É flagrante o equívoco em que incorreu a autoridade fiscal, que entendeu pela aplicação do arbitramento, simplesmente porque a instituição autuada não apura lucro real (porque a legislação não o exige) e não mantém livro de inventário ou de apuração do lucro real.*
7. *Em nenhum momento a autoridade fiscal apontou alguma irregularidade ou defeito na documentação que estava disponível e em boa ordem, o que de pronto enseja o afastamento do arbitramento.*
8. *O simples fato de ser mais trabalhoso para os fiscais apurarem o lucro real, porque não existe o livro inventário e o de apuração de lucro real (a lei não exige que instituição sem fins lucrativos os mantenha), não significa que eles devam recorrer ao arbitramento.*
9. *A impugnante colocou à disposição do Agente Fiscal seus registros contábeis, que eram suficientes para o levantamento tributário.*
10. *É noção cediça na jurisprudência do Conselho de Contribuintes (hoje CARF) que o arbitramento do lucro é medida extrema que só pode ser adotada quando esgotadas todas as possibilidades de aferição do lucro real.*
11. *A aplicação da multa qualificada pelos agentes da fiscalização feriu a legislação de regência (art. 72, da Lei 4.502/64).*
12. *O legislador cuidou de definir, no próprio texto legal, o que considera fraude, que seria toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (1ª figura) ou a excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (2ª figura).*
13. *A fraude disposta no citado artigo já vem definida no corpo do mesmo. E, se o tipo legal descrito no artigo não se subsume aos fatos descritos na ação fiscal, a multa não pode ser mantida.*
14. *Ainda que a autuada, ou melhor, algum de seus dirigentes tivesse praticado fraude na administração da instituição, esse fato, por si só, não significa a aplicação da penalidade afirmada no texto legal anteriormente transcrito.*
15. *Para que a pena pudesse ser aplicada, seria ainda necessário que a fraude se enquadrasse numa das duas figuras*

 9

típicas. A conduta descrita na autuação não se amolda a nenhum dos tipos descritos na lei.

16. A imposição da multa conflita com o que estabelecem acórdãos de várias Turmas Julgadoras do extinto Conselho de Contribuintes, que assentaram que não basta que exista a fraude, é necessário que se comprove também o seu objetivo.

17. No caso presente, fica ainda mais evidente a necessidade de se afastar a multa, pois os próprios fiscais afirmaram que o objetivo das irregularidades era o de beneficiar associados da instituição, ou seja, fica explicitado que o objetivo não era o de retardar ou impedir ocorrência de fato gerador, ou diminuir, retardar ou evitar a cobrança do imposto.

18. A própria jurisprudência administrativa tem reiteradamente dito que não cabe atribuição de dolo nos casos de infração levantada por via de presunção legal.

19. Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, mormente juntada de novos documentos, e pela realização de perícia contábil necessária para constatar o atendimento das disposições do artigo 14 do CTN.

Por força da Portaria Sutri nº 3.066, de 1º/07/2011 (despacho de fl. 3.174), foi feita a transferência para o julgamento deste processo da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto (SP), para a DRJ em Brasília (DF).

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou parcialmente procedente a impugnação para afastar a qualificação da multa de ofício. Por haver exonerado o sujeito passivo do pagamento de multa em montante superior ao limite de sua alçada o órgão de primeiro grau submeteu sua decisão ao duplo grau de jurisdição.

Inconformada com a parcela mantida a interessada interpôs recurso voluntário reproduzindo, em síntese, as razões aduzidas na impugnação ao lançamento. Pede ainda a realização de perícia contábil.

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 Alegação de Nulidade do Ato Declaratório de Suspensão da Imunidade

Afirma a recorrente, com base no art. 5º, LV, da Constituição da República e no art. 130 do Código de Processo Civil, que o ato declaratório que suspendeu sua imunidade

tributária (fl. 316²) é nulo em razão de cerceamento do direito de defesa, haja vista ter sido expedido sem que lhe fosse franqueada oportunidade para produzir prova da veracidade de suas alegações. Diz ainda que o alegado cerceamento do direito de defesa implicou a lavratura do auto de infração aqui combatido, ato esse que, por conseguinte, também está inquinado do mesmo vício.

Os aludidos art. 5º, LV, da Constituição e art. 130 do CPC assim estabelecem:

Constituição da República:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

(...)

Código de Processo Civil:

Art. 130. Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias à instrução do processo, indeferindo as diligências inúteis ou meramente protelatórias.

(...)

Pois bem, como se observa pela simples leitura das normas acima transcritas, o direito à ampla defesa e ao contraditório, incluída aí a oportunidade de produção de provas dos fatos alegados, somente se materializa no âmbito de um procedimento litigioso, cujo encerramento se dá por meio de uma decisão do órgão de julgamento competente.

Ocorre que tanto o ato de exclusão quanto o ato de lançamento de crédito tributário são fruto de um procedimento inquisitório, onde não há propriamente litígio.

No caso do processo administrativo fiscal tanto de suspensão de imunidade quanto de lançamento de ofício, o litígio somente ocorre se e quando o sujeito passivo propuser impugnação ao respectivo ato. É o que estabelece o art. 14 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Isso posto, somente os atos expedidos após a impugnação poderão ser declarados nulos por cerceamento do direito de defesa, uma vez que é na fase litigiosa do procedimento que nascem o direito à ampla defesa e ao contraditório³.

² As remissões às páginas do processo correspondem à numeração digital.

³ Não pretendo dizer com isso que o ato de suspensão da imunidade ou o auto de infração não estejam sujeitos à declaração de sua nulidade. Tal situação poderá ocorrer, por exemplo, se forem expedidos por autoridade

Ademais é de se ter em conta que a recorrente exerceu plenamente, tanto na impugnação quanto no recurso, o seu direito de defesa no que toca à suspensão da imunidade tributária.

3) Do Pedido de Perícia

Pede a recorrente seja realizada perícia contábil com vistas a comprovar o atendimento aos requisitos previstos no art. 14 do CTN.

Incabível o deferimento do pedido de perícia formulado pela recorrente. A uma porque este Conselho, especializado em matéria tributária, detém competência para examinar e proferir decisão com base em documentos da contabilidade do sujeito passivo. A duas porque a recorrente deixou de indicar o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, requisitos indispensáveis ao deferimento do pleito, conforme estabelecido no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72.

Mas o que realmente pretende a recorrente é uma diligência junto à Secretaria de Estado de Educação e Desportos do Rio Grande do Norte (SECD) para comprovar sua alegação de observância aos requisitos previstos no aludido art. 14 do CTN.

Ocorre que, a meu ver, revela-se prescindível a realização de uma diligência para o fim desejado. Isso porque, como se verá no item seguinte deste voto, o que foi questionado pela fiscalização não é o contrato celebrado entre a entidade e aquele órgão estadual, e sim a efetividade dos contratos celebrados entre a entidade e duas outras pessoas jurídicas que possuem em seu quadro social um associado da ora recorrente.

Em outras palavras, é a efetividade da suposta prestação de serviços dessas duas pessoas jurídicas à entidade que está em questão. Tal fato poderia ter sido provado pela interessada mediante a apresentação dos documentos que lhe foram exigidos durante a fase de fiscalização.

4) Da Suspensão da Imunidade Tributária

A pessoa jurídica ora recorrente foi constituída sob a forma de associação civil sem fins lucrativos e tem como finalidade a promoção da educação e da cultura em caráter beneficente (fl. 44 e ss.).

Em razão do acima exposto a recorrente, desde que observados os requisitos previstos em lei, é imune à incidência do imposto sobre a renda, a teor do disposto no art. 150, VI, “c”, *in verbis*:

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:

(...)

incompetente ou se não contiverem a necessária motivação. Não se sujeitam, entretanto, à declaração de nulidade por cerceamento do direito de defesa, pelas razões aqui expostas.

  12

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; (Grifamos)

(...)

Os requisitos que a associação civil sem fins lucrativos deve observar com vistas à fazer jus à imunidade acima referida encontram-se estabelecidos nos abaixo transcritos art. 14 do CTN e art. 12 da Lei nº 9.532/95:

Lei nº 5.172/66 (CTN):

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 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 qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

(...)

Lei nº 9.532/95:

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

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

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

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

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

(...)

No caso dos presentes autos a DRF de jurisdição do sujeito passivo suspendeu sua imunidade tributária sob o argumento que a associação civil não observou os requisitos legais para o gozo do benefício⁴.

Em especial, afirmou a autoridade que no ano de 2006 a associação civil distribuiu indiretamente parcela de seu patrimônio ou de suas rendas ao Sr. Paulo César de

⁴ O Ato Declaratório Executivo de suspensão da imunidade encontra-se à fl. 316, e o despacho decisório que lhe serviu de base encontra-se à fl. 298 e ss. Outro importante documento produzido pela fiscalização é o termo de constatação fiscal e notificação fiscal, à fl. 163 e ss.

Oliveira Lima, que é o associado possuidor do maior número de quotas, e já havia ocupado o cargo de diretor geral da entidade. Referida distribuição indireta se deu, resumidamente, da seguinte forma:

a) em 09/08/2006 a entidade recebeu da Secretaria de Estado de Educação e Desportos do Rio Grande do Norte (SECD) o valor de R\$ 1.629.190,96 referente a parte de um contrato celebrado com aquele órgão, contrato esse que foi rescindido em razão de irregularidades, conforme informação remetida à fiscalização pelo Ministério Público Federal em Presidente Prudente;

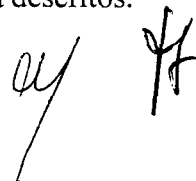
b) no dia seguinte, 10/08/2006, a entidade transferiu R\$ 616.422,32 à empresa Oeste Notícias, Gráfica e Editora Ltda., a título de pagamento pela aquisição de material didático para entrega à SECD no âmbito do aludido contrato. No entanto, apesar de intimada para tanto, a entidade não logrou êxito em comprovar o efetivo fornecimento do material didático à SECD;

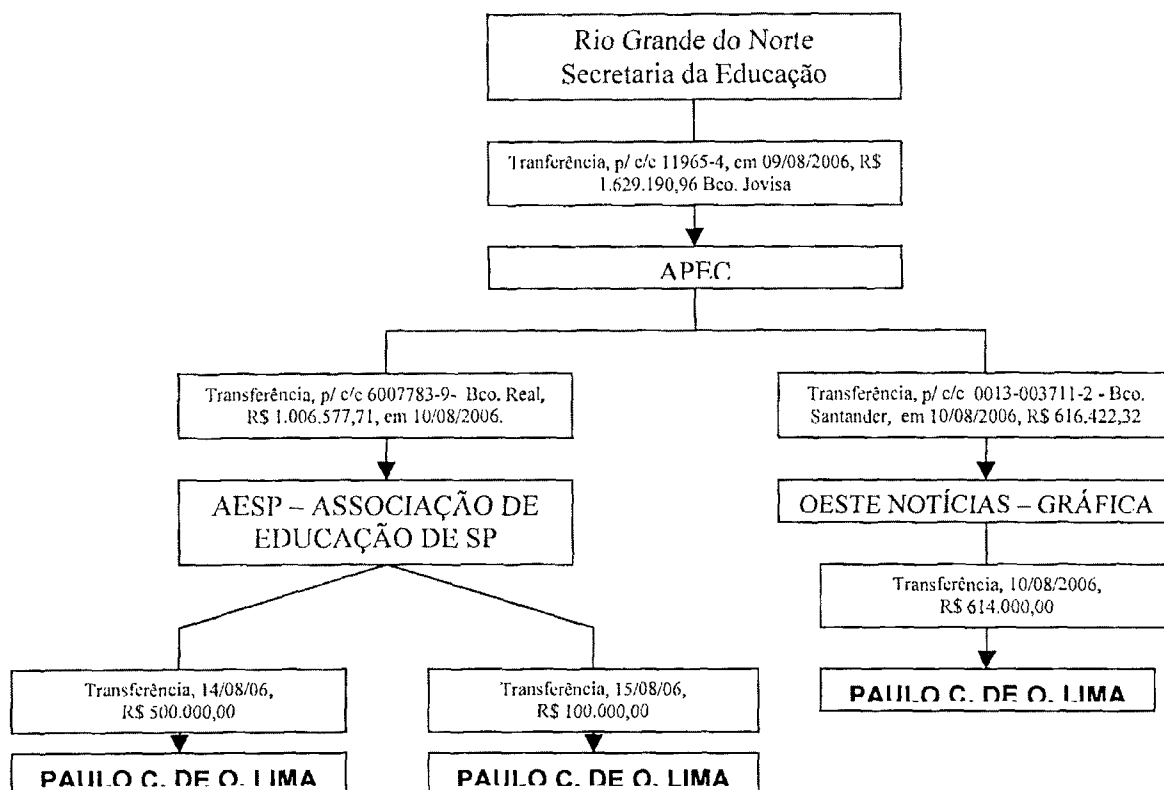
c) no mesmo dia 10/08/2006 a empresa Oeste Notícias, Gráfica e Editora Ltda. transferiu, a título de pagamento de empréstimo, R\$ 614.000,00 ao Sr. Paulo César de Oliveira Lima, que além de associado da ora recorrente é também sócio-gerente da Oeste Notícias;

d) ainda no dia 10/08/2006 a entidade transferiu R\$ 1.006.577,71 à Associação de Educação São Paulo (AESP), referente à ressarcimento de despesas com o contrato com a SECD. Todavia, intimada para tanto, a ora recorrente não logrou êxito em comprovar a efetividade dos serviços prestados pela AESP;

e) nos dias 14 e 15/08/2006 a AESP transferiu, a título de pagamento de empréstimo, R\$ 500.000,00 e 100.000,00 ao Sr. Paulo César de Oliveira Lima, que além de associado da ora recorrente ocupava o cargo de diretor-geral da AESP.

O fluxograma a seguir ilustra os fatos acima descritos.

Handwritten signature and initials in black ink, likely representing the signatory of the document.



Isso posto, não comprovada a prestação de serviços da AESP e da Oeste Notícias à ora recorrente, correto presumir-se que a transferência do numerário àquelas empresas e, ato contínuo, ao Sr. Paulo César de Oliveira Lima, implicou em distribuição indireta de parcela do patrimônio da entidade ao associado, daí porque reputa-se como correta a suspensão da imunidade ora sob exame.

5) Do Arbitramento do Lucro

O auditor determinou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no lucro arbitrado em razão de a entidade:

- a) não haver levantado o resultado do período de acordo com as leis comerciais e fiscais, mas apenas de déficit ou superávit, que com aquele não se confunde;
- b) não haver apresentado o livro de apuração do lucro real;
- c) haver declarado não possuir livro de inventário.

Alega a recorrente ser ilegal o arbitramento do lucro, haja vista possuir contabilidade passível de apuração do lucro real. Diz ainda que o arbitramento é medida extrema, não podendo ser levada a efeito quando a escrituração contiver falhas sanáveis.

Não assiste razão à recorrente. O livro de apuração do lucro real e o livro de inventário são livros fiscais de escrituração obrigatória para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. É o que prescrevem os arts. 260, 261 e 262 do RIR/99, *in verbis*:

Art.260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8ºe27):

I - para registro de inventário;

(...)

III - de Apuração do Lucro Real - LALUR;

(...)

Art.261. No Livro de Inventário deverão ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim da cada período de apuração (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §2º, Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II, e Lei nº 8.541, de 1992, art. 3º).

Parágrafo único. Os bens mencionados neste artigo serão avaliados de acordo com o disposto nos arts. 292a 298.

Art.262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subseqüentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subseqüentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

(...)

Por sua vez, a falta de escrituração dos mencionados livros fiscais enseja o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, a teor do disposto no art. 530, I, do RIR/99:

Art.530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e

fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; (Grifamos)

(...)

Correto, portanto, o arbitramento do lucro.

6) Do Recurso de Ofício

O autor da ação fiscal impôs multa qualificada por haver entendido que os fatos por ele apurados demonstram o evidente intuito de fraude, conforme disposto no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 (fls. 1114/1115).

Por sua vez a DRJ de origem afastou a qualificação da multa de ofício sob o argumento de que a conduta da pessoa jurídica não se amolda à definição legal de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Todavia, a meu juízo, ao contrário do entendimento do órgão *a quo*, a conduta da entidade enquadra-se perfeitamente no conceito de sonegação, senão vejamos:

Lei nº 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

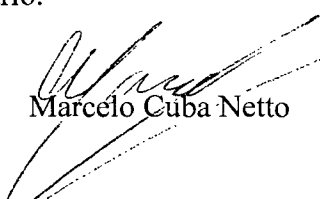
Ora, acaso a entidade houvesse distribuído parcela de seu patrimônio ou de suas rendas ao Sr. Paulo César de Oliveira Lima, registrando o ato em sua contabilidade, sem procurar simular essa distribuição por meio de contratos que se revelaram inexistentes, aí sim não haveria que se falar em sonegação.

No entanto o que vimos aqui é justamente o oposto. O Sr. Paulo César de Oliveira Lima, recebeu parcela do patrimônio da entidade por meio de duas outras pessoas jurídicas, sendo que em uma era sócio-gerente e na outra diretor-geral. Por sua vez, a entidade procurou simular a distribuição ao Sr. Paulo César de Oliveira Lima por meio de celebração de contrato de prestação de serviços com as mencionadas duas pessoas jurídicas, contratos esses que se revelaram inexistentes de fato.

A simulação nesses contratos, portanto, procurou ocultar do fisco a distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade a um de seus associados. Logo, clara está a sonegação, já que tal distribuição também afasta a imunidade tributária da entidade.

7) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por indeferir a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por dar provimento ao recurso de ofício e por negar provimento ao recurso voluntário.


Marcelo Cuba Netto