



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

**Processo n°** 18471.001988/2003-02  
**Recurso n°** 161.126 Voluntário  
**Acórdão n°** **1802-01.089 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2012  
**Matéria** IRPJ E CSLL  
**Recorrente** SOCIEDADE EDUCACIONAL IBPI  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1998

**LANÇAMENTO EM DECORRÊNCIA DE PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE**

Uma vez revertida a suspensão da imunidade relativamente ao ano-calendário de 1998, conforme restou decidido no processo n° 18471.001694/2002-91, não resta outra medida a não ser cancelar as exigências fiscais que decorreram desta suspensão, em razão da relação de dependência que o lançamento possui com o decidido naquele outro processo.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL**

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Processo nº 18471.001988/2003-02  
Acórdão n.º **1802-01.089**

**S1-TE02**  
Fl. 313

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - DRJ/RJ I, que considerou parcialmente procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme autos de infração de fls. 37 a 47, nos valores de R\$ 309.573,75 e R\$ 37.418,73, respectivamente, incluindo-se nesses montantes a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

As exigências fiscais foram realizadas em consequência de suspensão de imunidade tributária, relativamente ao ano-calendário de 1998, matéria tratada no processo nº 18471.001694/2002-91, do qual este é dependente.

Para descrever os fatos que antecederam o presente recurso, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 12-12.376, às fls. 202 a 223:

*Em 01/08/2001, a Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro – RJ abriu fiscalização contra a Interessada, com a finalidade de verificar o cumprimento dos requisitos para gozo de imunidade tributária — cfr. Mandado de Procedimento Fiscal e Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 08 e 20 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso).*

### **Da notificação fiscal**

*Em 14/05/2002, após efetuar os procedimentos de verificação pertinentes, o Auditor-Fiscal responsável notificou a Interessada, na forma do art. 32, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, da existência de discrepâncias, no ano-calendário de 1998, entre os valores das mensalidades pagas na secretaria e os valores registrados na contabilidade, irregularidades estas que poderiam levar à suspensão da imunidade, no período em apreço, relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — cfr. Notificação Fiscal, fls. 46 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso).*

### **Das alegações da entidade**

*Em 18/06/2002, a Interessada, com amparo no art. 32, §2º, da Lei nº 9.430/1996, apresentou suas alegações de defesa, perante a Delegacia da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro – RJ, alegando, em síntese, que as discrepâncias apontadas pela autoridade fiscal deviam-se ao fato de que os recebimentos constantes das fichas dos alunos eram contabilizados na data dos acordos realizados com os responsáveis, data que nem sempre coincidia com a do efetivo crédito na conta bancária — cfr. petição, fls. 109/122 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso).*

***Da manifestação do Auditor-Fiscal responsável pela verificação***

*Chamado a se pronunciar a respeito das alegações da Interessada, o Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento de verificação posicionou-se pela suspensão da imunidade, com base nos seguintes fundamentos — cfr. parecer, fls. 02/07 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso):*

*“ASSUNTO: PROPOSTA DE SUSPENSÃO TEMPORÁRIA DE IMUNIDADE ANO-CALENDÁRIO 1998*

*Sr. Supervisor*

*Através da análise dos livros contábeis esta fiscalização detectou a ocorrência de grandes disparidades entre as receitas mensais apropriadas pela sociedade, originárias das mensalidades pagas pelos alunos, lavrando em 20.08.01 Termo de Intimação para apresentação de documentos que possibilitassem o levantamento dos efetivos pagamentos das mensalidades, através das matrículas, identificando ainda as datas em que os mesmos foram realizados.*

*Considerando que a sociedade não apresentou os elementos solicitados e já havia declarado verbalmente, na pessoa do Sr. Milton de Albuquerque Bezerra, C.P.F. 266.431.897-72, não possuir os documentos de controle que deram suporte aos lançamentos contábeis das receitas mensais, a fiscalização lavrou Termo datado de 10.11.01 intimando-o a conciliar os valores contabilmente apropriados como receitas das mensalidades, apresentando as respectivas memórias de cálculo.*

*Mas, antes desse Termo a fiscalização procedeu o levantamento por matrícula das mensalidades pagas por via bancária, mês a mês, objetivando aferir a exatidão dos registros contábeis em relação aos valores pagos através da tesouraria, que posteriormente eram depositados e registrados como receitas através de emissão de nota fiscal, que englobava tanto os valores pagos por via bancária quanto os valores depositados. Ou seja, procurava-se apurar se que as mensalidades pagas via secretaria haviam sido integralmente depositadas.*

*Em função desse levantamento foi lavrado em 28.09.01 Termo de Intimação para que a sociedade comprovasse a apropriação contábil das mensalidades relacionadas, que não constavam dos borderôs do Banco Itaú, deduzindo-se que haviam de ter sido pagas na tesouraria e posteriormente depositadas.*

*A resposta da intimada não atendeu as expectativas e se revelou insuficiente para se chegar a uma conclusão a respeito da apropriação mensal das receitas pagas em tesouraria, pois haviam indícios de que as matrículas e os meses relacionados no Termo não abrangiam a totalidade do universo pesquisado, deixando a desejar quanto a aferição dos valores apropriados.*

*Em vista da insuficiência de dados no tocante a resposta ao Termo datado de 28.09.01 e ao fato de que o contribuinte não atendeu ao Termo datado de 10.11.01, a fiscalização voltou a intimá-lo em 17.12.01 para relacionar os números das matrículas dos alunos das séries 3A e 2B, objetivando uma nova avaliação nos critérios de apropriação.*

*Após uma avaliação preliminar dos dados fornecidos a fiscalização em 06.02.02 lavra novo Termo intimando-o a fornecer informações sobre os meses de janeiro a abril, julho e agosto de 1998. A resposta a esse Termo veio em 18.03.02, com os esclarecimentos solicitados, onde o contribuinte também apresenta, na primeira folha, um resumo das mensalidades pagas através da secretaria e por via bancária.*

*Enfim, já de posse das Fichas (comprovantes) de Controle de Pagamentos de alguns alunos, que segundo o seu representante serviram de base para as informações prestadas, a fiscalização lavra Termo em 08.04.02 intimando a sociedade a apresentar as Fichas das matrículas relacionadas, que não haviam sido entregues, recebendo-as em 15.04.02 e 19.04.02.*

*Em 30.04.02 a fiscalização toma por Termo declaração da sociedade de que as informações prestadas tiveram como fonte as Fichas de Controle de Pagamentos, não possuindo o estabelecimento os recibos de pagamentos, sendo impossível identificar os meses em que os pagamentos efetuados através da secretaria foram efetivamente depositados.*

*Com base nas Fichas de Controle de Pagamentos e nas demais informações prestadas anteriormente pela sociedade a fiscalização efetua levantamentos, individualizados por matrícula, intimando-a em 07/05/2002 a justificar as diferenças entre os valores apurados e os contabilizados, seguida de Notificação Fiscal no mesmo sentido, datada de 14/05/2002, estipulando o prazo de trinta dias, previsto em Lei, para contestar ou justificar as diferenças apontadas.*

*Um resumo comparativo entre os valores apurados na ação fiscal e contabilizados pela sociedade, no tocante às mensalidades pagas na tesouraria e depositadas, é apresentado a seguir:*

<i>Mês</i>	<i>Valor Apurado</i>	<i>Valor Contabilizado</i>	<i>Diferença</i>
<i>Janeiro</i>	<i>18.527,34</i>	<i>88.790,78</i>	<i>(70.263,40)</i>
<i>Fevereiro</i>	<i>38.206,77</i>	<i>36.272,67</i>	<i>1.934,10</i>
<i>Março</i>	<i>27.839,89</i>	<i>26.531,16</i>	<i>1.308,73</i>
<i>Abril</i>	<i>16.056,84</i>	<i>12.518,97</i>	<i>3.537,87</i>
<i>Mai</i>	<i>21.555,75</i>	<i>17.996,81</i>	<i>3.558,94</i>
<i>Junho</i>	<i>24.588,93</i>	<i>16.152,07</i>	<i>8.406,86</i>
<i>Julho</i>	<i>16.915,28</i>	<i>14.804,01</i>	<i>2.111,27</i>
<i>Agosto</i>	<i>19.251,97</i>	<i>21.013,38</i>	<i>(1.761,41)</i>
<i>Setembro</i>	<i>18.194,14</i>	<i>9.457,35</i>	<i>8.736,79</i>
<i>Outubro</i>	<i>15.829,87</i>	<i>12.630,51</i>	<i>3.199,36</i>
<i>Novembro</i>	<i>18.235,06</i>	<i>14.701,27</i>	<i>3.533,79</i>
<i>Dezembro</i>	<i>35.354,75</i>	<i>22.200,53</i>	<i>13.154,22</i>

*Alguns esclarecimentos adicionais sobre as diferenças apuradas se fazem necessários:*

- 1) *O valor total das matrículas pagas nos meses de novembro/97, dezembro/97 e janeiro/98 foi de R\$112.890,14, sendo que a parte mais significativa ocorreu em dezembro/97 (R\$71.830,30). O estabelecimento apropriou em janeiro/98 a importância de R\$88.790,78, referentes a matrículas pagas na secretaria e valores depositados, enquanto o valor apurado pela fiscalização foi de R\$18.527,34.*

*Como não possuímos os valores das matrículas do ano letivo de 1998 apropriados no ano calendário de 1997 a única justificativa plausível para tal fato é que com relação às matrículas a fiscalizada recebeu os valores no ano anterior e efetivamente depositou grande parte dos pagamentos de dezembro/97 em janeiro/98.*

*Caso não deduzíssemos dessa forma a diferença de R\$ 70.263,44 deveria ser considerada como receita sem origem, conseqüentemente omitida em anos anteriores, que retornaram em janeiro/98 para fazer face aos compromissos da sociedade, fato pouco provável pelo fato de serem matrículas, que competem ao ano letivo seguinte. No mais, a prática corriqueira é de se garantir com cheques pré-datados, a serem compensados em data acordada, o direito à vaga no ano letivo seguinte;*

- 2) *Entretanto, o mesmo argumento não é suficiente para esclarecer as diferenças apuradas nos meses seguintes (fevereiro a dezembro/98), muito embora seja esta a pretensão da fiscalizada, sendo provavelmente válido para os meses considerados isoladamente, quando alternam diferenças positivas e negativas, que se compensam no decorrer do período.*

*Além disso os pagamentos nesse período raramente são antecipados, pois se referem as mensalidades, sendo indiferente em que meses foram efetivamente depositados, já que a diferença no período é de R\$47.720,52, ou seja, no período fevereiro a dezembro/98 os pagamentos em tesouraria foram superiores aos depósitos nesse montante, deixando a sociedade de contabilizar esse valor, até prova em contrário.*

*Na verdade, a sociedade teria que comprovar que o valor correspondente a R\$47.702,52, relativo a mensalidades pagas em tesouraria, foi depositado no ano calendário seguinte mas, de acordo com os Termos de Intimação e Esclarecimentos datados 10.11.01 e 30.04.02, ela não possui elementos que comprovem sua argumentação, pois não identifica os valores depositados, supostamente postergados.*

*Conclui-se, assim, que na falta de elementos comprobatórios existe indícios veementes de omissão de receitas das mensalidades pagas em tesouraria, por não existirem depósitos correspondentes aos pagamentos e os respectivos registros contábeis;*

- 3) *Nos valores apurados pela fiscalização relativos ao mês de dezembro/98 não foram computadas as matrículas pagas naquele mês que se referiam ao ano letivo de 1999, tal como aconteceu com relação as matrículas do ano letivo de 1998 que foram pagas em dezembro/97.*

*Levando-se em consideração que a sociedade contabilizava as suas receitas pelo depósito das mensalidades e matrículas é de se convir que a diferença apurada pela fiscalização em dezembro/98 está subestimada, por que também ocorrem pagamentos de matrículas no mês de dezembro, com cheques pré datados a serem depositados em janeiro do ano seguinte;*

- 4) *Segundo apuração da fiscalização, o valor do recolhimento do mês de agosto/98 por via bancária foi de R\$86.241,10 e não R\$96.172,70, informado pela sociedade. Assim o valor recolhido através da secretaria e depositado passa a ser de R\$21.013,35, único mês em que os depósitos superam os pagamentos;*
- 5) *Os valores das matrículas que foram informadas no rodapé de cada levantamento mensal sob a forma de observação, anexadas ao Termo datado de 07.07.02, referem-se às informações prestadas pelo contribuinte para as quais a fiscalização não possui Fichas de Pagamentos. Dessa forma é bastante provável que ainda existam mensalidades não computadas durante o período, relativas a estas matrículas/alunos*

*O resultado da ação fiscal, após a análise dos documentos, livros e registros contábeis pode ser assim resumido:*

- 1) *O contribuinte em sua resposta datada de 18/06/02 não atendeu plenamente o Termo de Intimação e Notificação fiscal datados de 07.05.02 e 14.05.02, respectivamente, não questionando nem justificando os valores apurados pela fiscalização, divergentes dos contabilizados;*
- 2) *Os levantamentos efetuados pela fiscalização com base principalmente nas Fichas de Controle de Pagamentos dos alunos, fornecidas pela fiscalizada, das mensalidades pagas via tesouraria, acusam indícios veementes de recebimentos não contabilizados, ou seja, omissão de rendimentos;*
- 3) *Em 18.06.02, o interessado afirma, em resposta a nossa intimação datada de 07.07.02 e Notificação datada de 14.05.02, que 'as datas indicadas nas fichas dos alunos, apenas indicam as datas em que os acordos foram*

*acertados, não refletindo a efetiva liquidação e correspondente crédito em c/c'.*

*No entanto, não possui elementos de prova que demonstrem a exatidão de seus registros contábeis, pois não consegue identificar, conforme Termo de Esclarecimentos datado de 30.04.02, os valores que foram recebidos em tesouraria e que supostamente tiveram seus depósitos postergados para o exercício seguinte. Portanto, não contesta nem justifica diretamente as diferenças apontadas pela fiscalização;*

- 4) *A forma errônea de escrituração contábil que não escritura as mensalidades recebidas em secretaria mas apenas os valores depositados, tendo como contrapartida a conta de receitas, dificulta, para não dizer torna impossível, qualquer identificação e controle das mensalidades depositadas, abrindo espaços para registros de valores aleatórios, quebrando o elo de ligação entre os pagamentos e os respectivos depósitos;*
- 5) *A própria resposta da sociedade à Notificação Fiscal é uma verdadeira contradição e demonstra bem que a sua contabilidade carece dos requisitos básicos, não refletindo a realidade dos fatos econômicos e financeiros, posto que, segundo suas próprias informações, o total do faturamento contabilizado no período de fevereiro a novembro/98 supera em R\$22.635,25 a receita apurada pelas Fichas de Pagamentos dos Alunos, excluindo-se daí os meses de janeiro/98 e dezembro/98, 'onde existe uma maior concentração de exceções e sobreposições com os meses de dezembro/97 e janeiro/99'.*

*Em resumo, estas exceções e diferenças apontadas confirmam apenas que a sua contabilidade não é o meio eficaz para espelhar os fatos financeiros decorrentes de sua atividade, não se revestindo dos elementos essenciais e necessários à sua finalidade, pois não reflete nem informa adequadamente estes fatos, a que tem o dever e a obrigação de relatar.*

*Por fim, convém frisar que a sociedade, conforme Termo datado de 28.09.01, deixou de registrar contabilmente as operações realizadas pela filial de Angra dos Reis, adquirida em julho daquele ano.*

*Face ao exposto, é entendimento desta fiscalização que a Sociedade educacional IBPI infringiu o disposto no artigo 144 do RIR/97, devendo ter suspensa a Imunidade fiscal a que faria jus, de conformidade com o que dispõe o artigo 32 e parágrafos da Lei 9.430/96.*

*À Consideração Superior."*

**Da decisão referente à suspensão da imunidade e do ato declaratório**

*Encaminhado o processo à apreciação do Delegado da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro, este decidiu pela suspensão da isenção (rectius, imunidade) da Interessada, no ano-calendário de 1998, com relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, por entender que a mesma descumpriu o requisito contido no art. 14, inciso III, do Código Tributário Nacional, que exige que a entidade mantenha escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão — cfr. decisão, fls. 128/130 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso).*

*Em decorrência da referida decisão, foi emitido ato declaratório de suspensão, em atendimento ao disposto no art.32, §3º, da Lei nº 9.430/1996 — cfr. Ato Declaratório nº 04G, de 31/01/2003, fls. 131 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso).*

**Da lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL**

*Dando prosseguimento ao feito, o Auditor-Fiscal responsável pela verificação intimou a Interessada a apresentar os livros e documentos de sua escrituração, os balanços e balancetes mensais referentes ao ano-calendário de 1998, bem assim a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ correspondente ao período em exame — cfr. Intimações Fiscais, lavradas em 16/05/2003, 11/06/2003 e 01/07/2003, respectivamente às fls. 032, 034 e 035.*

*Uma vez que a Interessada não logrou apresentar os livros e documentos exigidos, teve seu lucro arbitrado pela Fiscalização — cfr. Autos de Infração, às fls. 37/47:*

<i>Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ .....</i>	<i>R\$</i>	<i>115.264,66</i>
<i>Multa de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996) .....</i>	<i>R\$</i>	<i>86.448,47</i>
<i>Juros de mora (calculados até 31/07/2003) .....</i>	<i>R\$</i>	<i>107.860,62</i>
<i>TOTAL .....</i>	<i>R\$</i>	<i>309.573,75</i>
<i>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL .....</i>	<i>R\$</i>	<i>13.926,46</i>
<i>Multa de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996) .....</i>	<i>R\$</i>	<i>10.444,83</i>
<i>Juros de mora (calculados até 31/07/2003) .....</i>	<i>R\$</i>	<i>13.047,44</i>
<i>TOTAL .....</i>	<i>R\$</i>	<i>37.418,73</i>

*Os fatos que motivaram o arbitramento do lucro foram assim descritos pelo Auditor-Fiscal autuante — cfr. Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls.38:*

*“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do*

*Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados:*

*Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/1998 06/1998 09/1998 12/1998 Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte, notificado a apresentar os livros e documentos de sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.*

*Enquadramento Legal:*

*De 01/01/1995 a 31/03/1999*

*Art. 47, inciso III, da Lei nº 8.981/95*

*001-RECEITAS OPERACIONAIS (ATIVIDADE IMOBILIÁRIA)*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GERAIS*

*Com a expedição do Ato Declaratório nº 04-G, de 31 de janeiro de 2003, suspendendo o benefício fiscal, através dos Termos de Intimação, datados de 16.05.03 e 11.06.03, intimei o contribuinte a apresentar a apuração do lucro real trimestral, juntamente com os livros Diário e Razão, acompanhados dos balancetes mensais.*

*Em 01.07.03 foi novamente intimado a apresentar DIPJ, com a apuração do imposto a pagar. Através do Termo de Esclarecimentos, datado de 31.07.03, o contribuinte, na pessoa do seu representante legal, informou que não iria fornecer os documentos solicitados porque havia impetrado Mandado de Segurança em 21.07.03. Em vista do não atendimento das Intimações citadas procedi o arbitramento do lucro, conforme o disposto no art. 538, inc. III, do RIR/98.*

*Os motivos que levaram a suspensão do benefício fiscal estão expostos na Representação Fiscal, constante do Processo nº 18471.001694/2002-91.*

	RECEITA DECLARADA	RECEITA OMITIDA	TOTAL (EM R\$)
1º Trimestre	333.752,00	3.242,80	336.994,83
2º Trimestre	346.651,95	15.503,67	362.155,62
3º Trimestre	312.666,85	10.848,06	323.514,91
4º Trimestre	408.121,18	19.887,37	428.008,55

*Obs: 1) Foram excluídos os valores trimestrais relativos a devoluções e abatimentos;*

*2) O valor da receita omitida no 1º trimestre refere-se aos meses de fevereiro e março;*

*3) A receita declarada trimestral foi apurada com base nas cópias dos balancetes contribuinte;*

FATO GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL OU IMPOSTO	MULTA (%)
31/03/1998	336.994,83	75,00
30/06/1998	362.155,62	75,00
30/09/1998	323.514,91	75,00
31/12/1998	428.008,55	75,00

**ENQUADRAMENTO LEGAL:**

*Art. 16 da Lei nº 9.249/95;*

*Art. 27, inciso I, da Lei nº 9.430/96.”*

**Da impugnação**

*Inconformada com a autuação, de que tomou ciência em 19/08/2003, a Interessada apresentou, em 18/09/2003, impugnação dirigida a esta Delegacia de Julgamento — cfr. petição e documentos anexos, às fls. 063/197 —, alegando, em síntese, que:*

*- a entidade teve cerceado o seu direito de defesa, na medida em que não foi notificada da decisão referente à suspensão de sua imunidade;*

*- em virtude do referido cerceamento, a entidade impetrou mandado de segurança para impugnar o Ato Declaratório nº 04-G, de 31/01/2003;*

*- a questão da imunidade tributária, por sua vez, já está sendo discutida em outro processo administrativo, de nº 18471.001671/2002-87, que trata de auto de infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;*

*- diante de tal pendência, impõe-se que o julgamento do presente feito fique sobrestado, até que seja proferida decisão final no mencionado processo de nº 18471.001671/2002-87;*

*- antes que haja uma decisão definitiva a respeito da suspensão da imunidade, a entidade não pode ser obrigada a apresentar quaisquer balanços ou balancetes, para fins de determinação do lucro tributável, nem pode ser intimada a entregar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, com vistas à apuração de imposto a pagar;*

*- mesmo que tivesse havido suspensão da imunidade tributária, seus efeitos não poderiam retroagir para tributar fatos ocorridos no ano-calendário de 1998;*

*- e ainda que se admitisse o efeito retroativo do ato declaratório de suspensão, já teria a Fazenda, de todo modo, decaído do direito de constituir os créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/1998 até 18/08/1998;*

- não procede, por outro lado, o arbitramento fundado na falta de apresentação de livros e documentos, pelas seguintes razões: se os livros não tivessem sido apresentados ao Auditor-Fiscal autuante, este não teria meios para arbitrar os valores consignados no auto de infração; e tanto é verdade que os livros estavam em poder do Auditor-Fiscal autuante, que ele mesmo, por ocasião do encerramento da ação fiscal, afirmou, expressamente, que “devolvemos nesta data todos os livros e documentos utilizados na presente fiscalização”;

- e mesmo que a entidade quisesse, não lhe teria sido possível apresentar os balanços e balancetes mensais exigidos pela Fiscalização, uma vez que seus livros contábeis permaneceram em poder do Auditor-Fiscal autuante até a data da lavratura dos autos de infração;

- os créditos tributários apurados na ação fiscal, decorrentes do arbitramento do lucro, não preenchem, por fim, os necessários requisitos de liquidez e certeza, uma vez que não levam em consideração as despesas fixas e operacionais da entidade.

#### **Das providências saneadoras**

No intuito de afastar qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa, o Relator do feito houve por bem: a) cientificar a Interessada da decisão do Delegado da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro que motivou a edição do Ato Declaratório nº 04-G, de 31/01/2003, e do parecer emitido pelo Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento de verificação; e b) reabrir prazo para que a entidade pudesse contestar o referido ato declaratório, bem assim para que pudesse aditar razões à impugnação anteriormente apresentada — cfr. Intimação DRJ/RJO-I nº 003, de 18/08/2006, às fls. 152 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso).

#### **Das novas razões aditadas**

Regularmente cientificada da decisão que motivou a suspensão de sua imunidade tributária, a Interessada aditou, em 26/09/2006, novas razões de defesa — cfr. petição e documentos anexos, às fls. 170/197 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso) — alegando, em resumo, que:

- o procedimento de suspensão da imunidade tributária está eivado de vícios, que comprometem sua validade: segundo o parecer do Auditor-Fiscal responsável pela ação fiscalizatória, a entidade, já a partir de 31/07/2002, não estaria observando os requisitos legais para gozo do benefício fiscal; a despeito de as razões para suspensão da imunidade já serem do conhecimento do Fisco desde aquela data, a entidade só recebeu a notificação fiscal a que se refere o art.32, §1º, da Lei nº 9.430/1996, em 25/08/2006, mais de quatro anos após a conclusão da auditoria; em sendo a notificação ato indispensável para a compreensão dos motivos da suspensão do benefício, sua emissão tardia, após já terem sido lavrados todos os autos de infração, compromete o

*exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, assegurado pelo art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, e acarreta, assim, a nulidade do feito, consoante o disposto no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972;*

*- os demonstrativos que apontam supostas inconsistências entre as receitas contabilizadas pela entidade e os valores apurados por meio da ação fiscal não espelham a realidade dos fatos, porque partem de premissas falsas e enveredam por um caminho que conduz a resultados incertos: com efeito, o Auditor-Fiscal, em seu procedimento de verificação, ao invés de se ater a documentos contábeis regulares, tais como notas fiscais e borderôs bancários, baseou suas conclusões nas fichas de controle de alunos, documentos estes que são meramente acessórios à gestão da escola; conforme já havia sido explicado à Fiscalização, os pagamentos dos alunos eram efetuados, ordinariamente, através de carteira de cobrança, no banco Itaú; e, apenas excepcionalmente na secretaria da entidade, nos casos de acordos, descontos especiais, bolsas de estudo, revisões de contratos e substituições de cheques sem liquidez; as diferenças encontradas no procedimento de fiscalização referem-se, tão somente, a cheques pré-datados que foram recebidos na secretaria, para depósito nas datas neles indicadas, mas cuja quitação foi dada no próprio momento da entrega; a tesouraria, no caso, mantinha os cheques sob custódia até a data de vencimento convencional para o depósito, e só após a liquidação dos mesmos procedia à respectiva contabilização; não houve, portanto, valores sonegados, antes pelo contrário, o que houve foram receitas contabilizadas a maior, conforme demonstrado já no curso da ação fiscal (doc. fls. 109/110);*

*- a suspensão da imunidade, efetuada sob a justificativa de que a impugnante teria descumprido o requisito contido no art. 14, inciso III, do Código Tributário Nacional, não procede, afinal as receitas e despesas da entidade eram devidamente escrituradas no livro Diário, estando corroboradas por documentação pertinente, conforme verificado no procedimento de auditoria;*

*- a Fiscalização, de outra parte, seguiu um caminho anômalo, totalmente em desacordo com as regras instituídas pelo art. 32 da Lei nº 9.430/1996: com efeito, os autos de infração foram lavrados antes mesmo de que a impugnante tivesse tomado ciência da decisão que determinou a suspensão de sua imunidade; tal fato, na medida em que viola o princípio do contraditório e da ampla defesa, assegurado pelo art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, implica a nulidade do feito, conforme determina o art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972;*

*- o arbitramento do lucro, de mais a mais, é improcedente, porque a situação em apreço não se enquadra em nenhuma das hipóteses a que se refere o art. 530 do RIR/99;*

*- o critério de apuração da base de cálculo é igualmente falho, uma vez que se serve de dois pesos e duas medidas: afinal, se o*

*Auditor-Fiscal aceitou as receitas informadas pela impugnante, para efeito do lançamento da COFINS, também deveria ter utilizado as mesmas receitas, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.*

***Dos documentos referentes à ação judicial***

*Diante de menção feita nos autos a uma ação judicial movida pela Interessada contra a Fazenda, tendo possivelmente por objeto a matéria em discussão, o Relator do feito efetuou consultas na Internet, junto ao site da Justiça Federal, e verificou tratar-se de um mandado de segurança, com pedido de liminar, impetrado em face do Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro, em 21/07/2003, processado sob o nº 2003.51.01.016911-7 e distribuído à 2ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro — cfr. pesquisas, às fls. 232/244 do processo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso). A partir de tais informações, requisitou, para consulta, o processo administrativo nº 18471.002295/2003-29, formalizado para acompanhamento do referido mandado de segurança, de onde, afinal, extraiu cópias de suas peças principais, notadamente da petição inicial e da sentença proferida em primeira instância — cfr. documentos juntados às fls. 201/244 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso).*

Como já mencionado, a DRJ Rio de Janeiro/RJ I considerou parcialmente procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

***Assunto: Processo Administrativo Fiscal***

*Ano-calendário: 1998*

***ARGÜIÇÃO DE NULIDADE EM VIRTUDE DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ALEGAÇÃO DE VÍCIOS PROCEDIMENTAIS.***

*Saneadas as irregularidades que obstruíam o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte, com reabertura do prazo para aditamento da impugnação, o feito prossegue em seu andamento normal, sem que se declare sua nulidade.*

***DISCUSSÃO DE MATÉRIA NA VIA JUDICIAL. CONSEQÜÊNCIAS EM RELAÇÃO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO.***

*A propositura, pelo contribuinte, de ação judicial contra a Fazenda, versando sobre o mesmo objeto da impugnação, importa em renúncia à instância administrativa. Em se verificando, todavia, na peça impugnatória, a existência de matérias que não estejam sendo discutidas na via judicial, estas deverão ser apreciadas normalmente pelo julgador administrativo (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03/1996).*

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 1998

**DECADÊNCIA. IRPJ.**

O imposto de renda das pessoas jurídicas segue o regime dos tributos lançados por homologação. Existindo pagamento antecipado, o prazo decadencial para que a Fazenda constitua o crédito Tributário relativo a eventuais diferenças devidas será de 05 (cinco) anos, a contar da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN). Inexistindo, todavia, o dito pagamento, o termo inicial de contagem do prazo extintivo deslocar-se-á para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN).

**DECADÊNCIA. CSLL.**

O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir os créditos relativos às contribuições para financiamento da seguridade social só se extingue no prazo de 10 (dez) anos (art. 45 da Lei nº 8.212/1991).

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 1998

**IRPJ. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS DIÁRIO E RAZÃO.**

A falta de apresentação dos livros Diário e Razão, na medida em que impossibilita a apuração do lucro real, autoriza o Fisco a promover o arbitramento do lucro.

**IRPJ. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO.**

Uma vez arbitrado o lucro da pessoa jurídica, o primeiro parâmetro para a determinação da base de cálculo é o da receita bruta conhecida, admitida como tal aquela constante dos balancetes apresentados à Fiscalização. Deverão ser excluídas da base tributável, por outro lado, as receitas incertas, apuradas sobre bases inseguras.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 1998

**CSLL. ARBITRAMENTO. DECORRÊNCIA.**

O que ficou decidido em relação ao lançamento principal aplica-se, no que couber, ao lançamento dele decorrente.

**Lançamento Procedente em Parte**

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 26/03/2007, a Contribuinte apresentou em 25/04/2007 o recurso voluntário de fls. 231 a 273, onde desenvolve os seguintes argumentos:

### DO PROCEDIMENTO FISCAL

- como questão preliminar, registre-se que o representante do Fisco que elaborou o levantamento fiscal para fins de apuração de valores tributáveis, seguiu um caminho anômalo, totalmente inverso, em desacordo com o procedimento determinado no inciso II, § 6º, do art. 32 da Lei nº 9.430/1996;

- somente depois de efetivada a suspensão da imunidade é que a Fiscalização estaria autorizada a lavrar o auto de infração. Porém, não foi assim que aconteceu;

- a entidade só tomou ciência expressa, sobre a suspensão da imunidade (em discussão), determinada pelo Ato Declaratório nº 4-G, do Sr. Delegado da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro - RJ, a partir da INTIMAÇÃO DRJ/RJO I Nº 003/2006, recebida em 25 de agosto de 2006, onde restou clara a omissão da ciência à entidade;

- resta certo e evidente que, como ocorreu a intimação acima exposta, com “abertura”, não reabertura do prazo de 30 (trinta) dias, a partir de 25 de agosto de 2006, para o exercício de defesa por parte da entidade, é porque antes o Contribuinte não havia sido regularmente intimado para a defesa, iniciando-se, conseqüentemente, o prazo para interposição do recurso a partir da ciência, que, “in casu” deu-se com a intimação supra, ou seja, a partir de 25/08/2006;

- ainda na mesma esteira de entendimento, nota-se que o primeiro auto de infração referente à COFINS foi lavrado em 17/07/2002, antes, portanto, da data da suspensão da imunidade tributária (em discussão), com ciência ao representante da entidade em 22/07/2002;

- por conseguinte, não poderia ter sido lavrado, sem antes aguardar a decisão do julgamento da DRJ das razões da impugnação para sustentação da imunidade tributária a que faz jus, a serem oferecidas pela entidade autuada, consoante o inciso I do § 6º do art. 32 da lei supracitada;

- não assiste qualquer razão plausível para afastar e inacolher a argüição de nulidade do ato em virtude do flagrante cerceamento de direito de defesa;

- esta é a posição dominante e entendimento já pacífico conforme se colaciona abaixo:

*Número do Processo: 13805.000466193-91*

*(...)*

*Data da Sessão: 1110812004*

*(...)*

*Decisão: Acórdão 107-07721*

*NORMAS PROCESSUAIS - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO - ANOSBASE DE 1986 A 1990 - A suspensão da imunidade tributária das instituições de educação integra o rol dos atos privativos da autoridade tributária da jurisdição da entidade, nos precisos termos do § 10 do art. 14 do Código Tributário Nacional.*

*Somente após o ato formal de suspensão da imunidade pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, que detém a prerrogativa de constituição do lançamento tributário, a possibilidade de agir. A legislação nunca contemplou a possibilidade de suspensão de imunidade pelo próprio auditor fiscal, como verificado nestes autos.*

*(Precedentes: Ac. CSRF/01-0.200/81 e Ac. 101-93.465).  
(NEGRITAMOS E GRIFAMOS).*

- devem ser afastadas as considerações exaradas no acórdão recorrido, quando alega que foram saneadas as irregularidades que obstruíam o pleno exercício do direito de defesa do Contribuinte, com reabertura do prazo para aditamento da impugnação;

- com o saneamento (abertura do prazo) através da “intimação de 25/08/2006” inaugurou-se o lapso temporal de 30 (trinta) dias para o início do exercício de defesa do Contribuinte. Não há que se falar em retroatividade de saneamento, pois o efeito se opera “ex nunc”, a partir de então, ou seja, da intimação de 25/08/2006;

- se o ato se perfez fora da época, como de fato aconteceu com o auto de infração, este é nulo de pleno direito, visto ter havido a preterição do amplo direito de defesa e do contraditório, consagrado no inciso LV do art. 50 da Constituição Federal e insito também no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 06/03/72;

- outro aspecto que pede a reapreciação da preliminar, diz respeito à notificação fiscal de que trata o § 1º do art. 32 da lei citada;

- observe-se que a ação fiscal teve início em 1º/08/2001 e terminou em 17/07/2002 (conforme cópia do auto de infração em poder da entidade autuada), e em 31/07/2002, o Auditor-Fiscal concluiu que a Sociedade Educacional IBPI havia infringido o disposto no artigo 144 do RIR/97, devendo ser suspensa a imunidade fiscal a que fazia jus, de conformidade com o que dispõe o artigo 32 e parágrafos da Lei 9.430/96;

- portanto, a partir de 31/07/2002, segundo a ótica do Auditor-Fiscal, com base no art. 32, § 1º, da lei referida, a entidade imune não estaria observando os requisitos ou condição prevista nos arts. 9º, § 10 e 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/66 (CTN), e, desta forma, o autorizava a proceder à notificação fiscal da entidade para que a mesma se manifestasse sobre os fatos apurados que levariam à suspensão do benefício da imunidade. Todavia, ao arripio da lei, essa notificação fiscal, como elemento essencial ao processo, não se verificou à época, somente vindo a ocorrer posteriormente com a correção procedida pela intimação de fls. 152, para ciência da entidade em 25/08/2006;

- por conseguinte, esta é uma gritante falha processual, sendo este ato formal indispensável à defesa da autuada, realizado intempestivamente, após decorrido mais de 4 (quatro) anos contados da data da conclusão da ação fiscal, e de 5 (cinco) anos se

considerarmos a data da ciência dada pela intimação de fls. 152, com todos os autos de infração já consumados;

- em 22/07/2002, com ciência do representante legal da entidade autuada, o Fiscal encerrou a fiscalização com autuação da COFINS, entregando, em consequência, todos os livros à pessoa jurídica;

- evidente que, como houve o encerramento da fiscalização, com a devolução de todos os livros e documentos contábeis que estiveram nas mãos do Auditor Fiscal, por mais de 7 (sete) meses, e com a ciência do auto da COFINS, deveria, salvo melhor juízo ou disposição, ter sido aberto um novo procedimento, com exigências pertinentes a este novo período de fiscalização, o que não ocorreu;

- o Auditor Fiscal usou provas emprestadas dos autos da lavratura do COFINS para, meses após, carrear a um novo procedimento, sem abertura, sem ciência do ato pela entidade, o que, data maxima vênia, fere de morte o direito de defesa do Contribuinte;

- outro fato importante a ser discutido refere-se à forma com que foram lavrados os autos de infração do IRPJ e da CSLL, sendo que este deveria ser reflexo do primeiro, mas não o foi, os quais foram ultimados em 18/08/2003;

- com efeito, esclareça-se que o referido Fiscal ficou com os livros em seu poder durante 1(um) ano, aproximadamente, e que ao proceder à lavratura do auto de infração da COFINS aceitou a receita de prestação de serviços (faturamento) oferecida pela recorrente, porém, para o auto de infração do imposto de renda da pessoa jurídica procedeu, a exclusivo critério pessoal, ao arbitramento do lucro;

- ora, desta forma, utilizou-se de dois pesos e duas medidas, pois, os mesmos elementos utilizados para o auto da COFINS são os mesmos que foram apreciados para eventual discrepância do IR. Aliás, o Auditor Fiscal estava com todos os elementos em mãos, inclusive a DIPJ com os respectivos balancetes. Se para a COFINS vale a receita oferecida pela entidade, a mesma receita deveria servir para a apuração do imposto de renda da pessoa jurídica;

- como não logrou apurar diferença tributável de receita, a única justificativa para o procedimento do arbitramento é que, por esse processo indiciário o valor apurado leva a um crédito tributário muito superior ao de uma pequena omissão de receita;

- o arbitramento é uma situação especialíssima e de exceção, não usual, e deve ser usados em casos extremos com respaldo legal e em última hipótese, quando flagrante a falta de escrituração, a omissão ao acesso aos livros e documentos contábeis, segundo os incisos I a VI do art. 530 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99;

- falece em seu nascedouro o “termo de Esclarecimento” do Auditor-Fiscal quanto à omissão na entrega dos livros e documentos, isto porque: (a) por mais de 7 (sete) meses todos os livros e documentos foram entregues conforme requerido, inclusive municiou para a lavratura do auto da COFINS; (b) não havia qualquer razão para não entregar os livros e documentos, pois há muito eram de conhecimento do Auditor-Fiscal; (c) o contador que tomou ciência do termo de esclarecimento datado de 31/07/03, consultado sobre o fato, afastou qualquer hipótese de recusa para entrega dos livros e firmou expressamente que:

*Não obstante tenha havido as intimações os livros jamais foram negados, sonogados, omitidos ou ocultados, até porque permaneceram sob a guarda e fiscalização do mesmo auditor por quase 01 (um) ano, e com vistas nos documentos e livros, municiaram o Sr. Auditor à lavratura do auto de infração 0719000/00927/03, referente à COFINS referente ao ano de 1.998. Assim, não existiu como não existe qualquer negativa ou omissão em não se cumprir a determinação, houve, apenas, na época, a impossibilidade de se cumprir a exigência para o contribuinte montar ou produzir, no prazo de 20 (vinte) dias, novos balanços e balancetes, bem como refazer DIPJ (podendo optar pela forma de tributação) com a apuração do imposto de renda a pagar, a apuração do lucro real trimestral/anual, inclusive Lalur no caso de opção pelo lucro real, acompanhados dos livros e documentos lançados há mais de 4 (quatro) anos. Não houve recusa, apenas o argumento que o contribuinte gozava da IMUNIDADE TRIBUTÁRIA e não poderia, criar, ou montar, "spont sua" e ficticiamente, o resultado exigido.*

*(...) é importante esclarecer que, se a intimação se referisse apenas e tão somente para a entrega dos livros, não haveria necessidade de prazo tão elástico de 20 (vinte) dias, pois, os livros estavam e como sempre estiveram, prontos e à disposição do fiscal.*

- o Sr. Auditor-Fiscal não exigia os livros, pois, se assim o fosse, não necessitaria do prazo ser tão elástico, ou seja, de 20 (vinte) dias. Ele exigiu da empresa contribuinte a elaboração de provas contra si própria;

- estando a Contribuinte ainda sob o manto da imunidade tributária, o nobre Auditor-Fiscal exigiu e condicionou a entrega dos livros à prévia apresentação do imposto de renda a pagar, ou seja, a "contitio sine qua nom" ao recebimento dos livros, se estes viessem acompanhados do resultado de IR;

- a exigência do nobre Auditor-Fiscal em determinar que a sociedade apresente resultado de IR sob a blindagem da imunidade tributária é um contra-senso, e a auto desconsideração da imunidade, s.m.j, configura auto punição, vedada por lei.;

- os livros e documentos de há muito conhecidos pelo Sr. Auditor-Fiscal foram encaminhados e oferecidos, mas não foram recebidos por falta do cumprimento das exigências da "auto autuação", ou seja, dos balanços com resultados exigidos, mesmo que para tal desiderato houvesse necessidade de "criar ou montar" resultados, independente de serem ou não fidedignos, tomando-se como base documentos que não mais representariam a fidelidade do ato póstumo e jaz há mais de 4 anos;

- o arbitramento é injusto e deve ser vencido, conseqüentemente, acolhido o recurso da entidade recorrente para anular o ato, pois, além de ser um recurso extremo, ou seja, se admite quando inexistem registros contábeis, são sonogados ou ainda imprestáveis à análise;

- os livros e documentos existem, não foram omitidos e a contabilidade espelha com clareza a transparência exigida pela lei, mormente, quando sempre estiveram à disposição do Sr. Auditor-Fiscal, e não houve sonegação ou omissão em atender as exigências para entrega;

- a escrituração não revela fraudes nem sequer indícios de atos ilícitos ou contém vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária (possuindo toda a documentação, que ficou à disposição do Fiscal autuante), muito menos para a determinação do lucro real, por não estar sujeita a esse regime;

- se prestou como base para a lavratura do auto referente à COFINS, não pode ser imprestável para apreciação de eventual e insignificância discrepância de lançamentos;

- o Auditor-Fiscal examinou minuciosamente, uma a uma, nota por nota, todas as despesas. Como não logrou êxito, pois as despesas eram fidelíssimas, passou a examinar nota por nota, ficha de aluno por ficha de aluno, lançamento bancário com as fichas de alunos, checando uma por uma, e nada encontrou que pudesse identificar qualquer irregularidade, apenas esparsas discrepâncias entre datas de depósitos de cheques e pequeno movimento de secretaria, com evidentes provas de renegociações, repactuação de dívidas com os pais dos alunos, atendendo as dificuldades dos responsáveis pela matrícula;

- restou provado que durante todo o tempo que o nobre Auditor dedicou à ação fiscal, não logrou apurar diferença de receita não contabilizada mas, ao contrário, pôde verificar que o total de receita apurada pelo representante do Fisco é inferior ao total da receita contabilizada. Por conseguinte, se tributação estivesse sujeita, não haveria omissão de receita;

- a Recorrente pede vênias para apresentar uma análise mais detalhada do procedimento fiscal;

- no relato fiscal apresentado às fls. 04 do processo, o demonstrativo de Valor Apurado, Valor Contabilizado e Diferença é inconsistente, não espelha a realidade dos fatos porque partiu de uma premissa falsa e enveredou por um caminho que não conduz à certeza do resultado apurado;

- na verdade, o Auditor utilizou-se de documentos acessórios à gestão da escola, que são as Fichas de Controle de Alunos (não contábeis), ao invés de ater-se a documentos contábeis regulares, tais como notas fiscais emitidas regularmente e borderôs de banco, mês a mês, consistentes com a contabilidade como um todo. Porém, assim não fez;

- nota-se a flagrante indecisão e imprecisão demonstrada em várias etapas do relatório exarado pelo nobre Auditor-Fiscal, quando, em suas afirmações, emprega expressões frágeis à autuação do tipo “única justificativa plausível” (fls. 04); “receita. sem origem conseqüentemente, omitida em anos anteriores” (fls. 05); “indícios veementes de omissão de receitas” (fls. 05/06), “bastante provável” (fls. 06), sem contudo provar tais alegações;

- ao valer-se de documentos extra-contábeis (Fichas de alunos) e por amostragem, o caminho seguido pelo Fiscal não leva a qualquer conclusão, porque, como se disse várias vezes, a secretaria não tem como finalidade receber valores de matrículas nem de mensalidades;

- todas as matrículas são vinculadas a um contrato, dando origem ao boleto respectivo para liquidação de seus valores através do Banco Itaú S.A.;

- na documentação fornecida ao Fiscal, embora conste como rubrica a expressão “pagamento de matrículas” (não mensalidades) em tesouraria, na realidade, refere-se à quitação de pais dos alunos (ou seu representante), mas não o efetivo recebimento de valor através de cheques pré-datados, mormente, em tempos de total insegurança como a que assola o Rio de Janeiro, com as constantes incidência de assaltos. Não é crível e nem de bom-senso manusear valores, seja a quantia que for, na secretaria, que, como dito, serve apenas e tão somente para repactuação de dívidas. Este foi o erro fatal do demonstrativo de fls. 04 e não vislumbrado pela douta 4ª Turma da DRJ;

- como já informado, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, os pagamentos dos alunos são efetuados de duas formas: carteira de cobrança 175 do Banco Itaú S.A. ou, eventualmente, em casos de devolução de cheques ou repactuação de dívidas, na Secretaria, que logo a seguir os encaminha para serem depositados em conta-corrente da entidade no referido estabelecimento bancário;

- assim, a Secretaria tem a função de mero atendimento a casos esporádicos, relativamente a acordos, descontos especiais, bolsas de estudo, revisão de contratos, ou substituição de cheques sem liquidez, que são reapresentados ao referido banco nas datas de vencimento neles contidas. Portanto, a Secretaria não fica com os cheques em seu poder;

- as diferenças encontradas pelo Fiscal referem-se a cheques pré-datados que eram recebidos pela tesouraria para depósitos nas datas neles estabelecidas, porém os pais (ou seus representantes) dos alunos ao entregarem os cheques recebiam a quitação dos valores. Se houvesse devolução de algum cheque, seria enviado ao Departamento Jurídico para cobrança judicial, não acarretando, em consequência, o cancelamento da matrícula do aluno, o que é vedado pela Lei da Defesa do Consumidor;

- outro fato relevante no relato fiscal que deve ser consignado é o engano no item 1 (fls. 04), quando menciona o total de R\$ 18.527,34, apurado para o mês de janeiro/98, correspondente a matrículas pagas na secretaria e valores depositados. O valor total correto é R\$ 104.668,78, conforme documento de fls. 80;

- incorreta é a afirmativa de fls. 04, quando o Fiscal assevera, logo no início do texto, que “como não possuímos os valores das matrículas do ano letivo de 1998” ..., pois toda a documentação das matrículas lhe foi entregue, conforme se vê às fls. 24/25 e 33/45;

- esclareça-se que em novembro e dezembro de cada ano, inclusive de 1997, inicia-se a reserva de matrículas para o ano calendário do ano seguinte, inclusive de 1998. Os cheques correspondem à prestação do serviço (aulas) que dar-se-á no ano seguinte, a partir do mês de janeiro. Seria infração ao disposto na Lei do Consumidor 8.078/99, realizar a cobrança de cheques antes da data apazada e sem a contraprestação do serviço;

- em resposta ao argumento (item 2, fls. 05) de que “na verdade, a sociedade teria que comprovar que o valor correspondente a R\$ 47.702,52 (quando o valor correto é R\$ 47.720,52), relativo a mensalidades pagas em tesouraria, foi depositado no ano calendário seguinte...”, bem como na outra expressão “conclui-se, assim, que na falta de elementos comprobatórios existe indícios veementes de omissão de receitas das mensalidades pagas em tesouraria, por não existirem depósitos correspondentes aos pagamentos e os respectivos registros contábeis”, temos a dizer que não é verdadeiro tal indício, visto que, como já dito, nos meses de novembro, dezembro e janeiro, inicia-se a reserva de matrículas para o ano seguinte.

A tesouraria mantém os cheques pré-datados sob custódia até a data de vencimento

convencionada para ser depositado, quando, então, passa a haver a sua liquidação e, após, sua contabilização;

- outro engano do relato fiscal é aquele quando se refere à subestimação das receitas em dezembro/98 (item 3 — fls. 05). O Fiscal é que não observou que o valor total correto é de R\$ 111.429,90, que engloba os recebimentos de matrículas e mensalidades renegociadas em Secretaria (R\$ 22.200,53) e através de boletos do Banco Itaú S.A. (R\$ 89.229,37), conforme documento de fls. 80;

- o resultado mencionado pelo Fiscal, no item 4 (fls. 06), com recolhimento bancário de R\$ 86.241,10 está aquém do informado pela entidade (R\$ 96.172,70) pagos também em banco, conforme se vê nos documentos de fls. 80 e 109, mas o total contabilizado é maior (R\$ 107.254,48), incluídos os transitados pela Secretaria (R\$ 11.081,78);

- o item 5 (fls. 06) é inconcluso, pois o Fiscal não conseguiu comprovar o alegado, quando utiliza o termo “bastante provável” ao se referir à existência de mensalidades não computadas durante o período, “relativas a estas matrículas/alunos”. Ora, ou existe ou não existe, mas não cabe dizer que é “bastante provável”, o que torna o relato frágil e desacreditado para ser levado seriamente em consideração;

- quanto ao resultado da ação fiscal (item 1 — fls. 06), também não assiste qualquer razão, pois todas as intimações foram atendidas pela entidade autuada, sendo que o momento oportuno para seu questionamento está sendo feito agora através desta impugnação;

- com relação ao item 2 do resultado da ação fiscal (fls. 06) novamente não assiste razão ao digno Auditor-Fiscal, pois as “Fichas de Controle de Pagamentos dos Alunos”, além de não ser documento contábil, reflete apenas os cheques pré-datados para pagamento de dívidas repactuadas, e não discrepa dos resultados apresentados;

- finalmente, no item 3 do resultado da ação fiscal (fls. 06) é verdadeira a afirmação da entidade de que, nas “fichas dos alunos” (documento não contábil) constam apenas os “acordos” acertados, pois a contabilização dar-se-á na efetiva liquidação dos cheques pré-datados nas datas correspondentes;

- face ao exposto, a diferença entre o Valor Apurado e o Valor Contabilizado, nada significa em termos tributáveis, a gerar a autuação;

- em síntese, a entidade autuada apresenta valor contabilizado maior do que o apurado pela Fiscalização. Portanto, não há valores sonogados e sim valores contabilizados a mais;

- toda receita está escriturada de forma correta, com os lançamentos nas respectivas datas de liquidação, corroborada com a documentação bancária. Não há quebra do elo de ligação entre os pagamentos e os respectivos depósitos como afirmado, isto porque a Fiscalização não apurou valores de Fichas de Alunos anteriores a novembro/97, alunos esses inadimplentes que acertaram sua situação financeira durante o ano de 1998, inclusive por acordos obtidos após ação judicial de cobrança;

- não assiste razão do representante do Fisco “ao condenar a contabilidade como carente de requisitos básicos a refletir a realidade dos fatos econômicos e financeiros”.

**Ao contrário, o demonstrativo de fls. 109, apresentado pela entidade recorrente, espelha a**

comparação entre os totais de FATURAMENTO CONTABILIZADO e os totais apurados das FICHAS DOS ALUNOS (documento não contábil), de que os valores contabilizados superam, em R\$ 22.635,25 os valores das fichas dos alunos;

- esse valor contabilizado a maior de R\$ 22.635,28 corresponde a inadimplências repactuadas de mensalidades anteriores a novembro/97, não solicitadas pela Fiscalização;

- o valor divergente de R\$ 22.635,28 corresponde a repactuação de 5 (cinco) matrículas de alunos inadimplentes que renegociaram os débitos da anuidade. No universo de grandeza de mais de 200 alunos, tal valor corresponde a cerca de 2% de alunos inadimplentes, número esse extremamente coerente com a inadimplência educacional superior a 10% amplamente conhecida pelo mercado;

- retornando ao exame do inciso III do art. 530 do RIR/99, supra referido, também aqui a pessoa jurídica recorrente não se enquadra, pois jamais deixou de apresentar os livros e documentos da escrituração contábil da entidade. Ao contrário, deixou em poder do Fiscal todos os seus livros e documentos durante quase 1 (um) ano, para exame da escrita;

- embora sabendo tratar-se de entidade imune, o Fiscal ainda assim exigiu, arbitrariamente, mediante “Termo de Intimação” recebido em 11/06/2003, no exíguo prazo de 5 (cinco) dias, para que a entidade apurasse o lucro real trimestral, relativo ao ano calendário de 1998, juntamente com os livros Diário e Razão, do mesmo período, bem como balanços e balancetes mensais acumulados;

- em recente decisão, a douta Quinta Câmara, recurso nº 136.711, processo nº 15.374.000658/99-45, deixou consignado que antes de se arbitrar, se faz necessário que o Auditor-Fiscal conceda prazo razoável para que o Contribuinte preste as informações;

- por outro lado, cabe ressaltar que o exercício financeiro de 1999, ano-calendário de 1998, foi alcançado pela decadência tributária, em relação à data da ciência pela entidade do Ato Declaratório que determinou a suspensão da imunidade tributária (25/08/2006);

- por derradeiro, não se discute aqui apenas e tão somente a questão da imunidade tributária em si, já reconhecida à entidade, mas a sua suspensão, sob a alegação de que não estaria cumprindo o disposto no inciso III do art. 14 do CTN, qual seja, o de “manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (princípio da transparência escritural)”;

- as receitas e despesas estão devidamente escrituradas no Diário, corroboradas com toda a documentação pertinente, que foi examinada exaustivamente pelo Auditor-Fiscal, durante a sua ação fiscalizadora;

- a utilização de documentos não contábeis para sustentação de levantamento fiscal e, conseqüentemente, de suspensão de imunidade tributária, esbarra em decisão que os considera imprestáveis para a tributação do imposto de renda:

*IRPJ — OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS  
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS — ATIVIDADES ESCOLARES —*

*Ex. M 1992-200-2 1994-08 Não é lícito ao fisco tributar diferença*

*encontrada entre a receita bruta declarada pela entidade escolar e a receita obtida através do demonstrado contendo o número de alunos matriculados na escola pelo valor das mensalidades, sem antes, excluir o quantitativo de alunos agraciados com bolsas de estudos, os efetivamente transferidos e os alunos agraciados com descontos especiais por percentagem da mesma família. O crédito tributário apurado em estabelecimento escolar sem este levantamento não contém requisitos de certeza e seriedade, principalmente quando a instituição de ensino fornece estas informações — Recurso provido— 1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / Acórdão 107.04.798, em 20.02.98. Publicado no DOU em 20.05.98.*

### **DO PEDIDO**

- a Contribuinte requer a nulidade processual, em razão da total afronta ao seu amplo direito de defesa, consagrado no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois restou plenamente provado que a ciência do ato de suspensão da imunidade deu-se após a lavratura de todos os autos, o que é vedado por lei;

- com relação aos lançamentos reflexos, COFINS e CSLL, argüiram-se as mesmas razões de fato e de direito esposadas para o lançamento principal (IRPJ), requerendo sua igual improcedência, visto que aqueles devem se constituir em mera decorrência deste último;

- se ultrapassada a preliminar, sejam, no mérito, julgados improcedentes os autos de infração, na forma do disposto no art. 59, § 3º, do mesmo diploma legal, por ter sido alcançado pela decadência quinquenal, de que trata o art. 173 do CTN.

Este é o Relatório.

## Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona lançamento a título de IRPJ e CSLL nos trimestres do ano-calendário de 1998, no regime do lucro arbitrado, realizado em decorrência da suspensão de sua imunidade no respectivo período, matéria que é objeto do processo nº 18471.001694/2002-91, do qual este é dependente.

Na mesma ação fiscal, a Contribuinte também foi autuada em relação à COFINS - processo nº 18471.001671/2002-87.

Desde já, é importante esclarecer que o presente processo trata apenas da exigência de IRPJ e CSLL, e que o Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade e o lançamento de COFINS devem ser examinados nos seus respectivos processos, observando-se, quando for o caso, as devidas implicações entre eles, na parte em que um for dependente do outro.

Em relação ao lançamento de COFINS, cabe apenas esclarecer que a questão a ser lá dirimida é se a imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, dirigida em tese apenas aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços, seria ou não estendida à referida contribuição social.

Neste processo, relativo ao IRPJ e à CSLL, o debate já é bem diferente, cabendo averiguar se a Entidade descumpriu ou não as condições para o gozo da imunidade, conforme o resultado da análise do processo que trata especificamente do Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade, além das questões específicas que envolvem o regime de apuração dos referidos tributos, a composição da base de cálculo, etc.

Também é interessante reproduzir as informações prestadas pela DRJ sobre o Mandado de Segurança nº 2003.51.01.016911-7, impetrado em 21/07/2003:

*Conforme já relatado, a Interessada impetrou, em 21/07/2003, mandado de segurança, com pedido de liminar, em face do Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro, feito processado sob o nº 2003.51.01.016911-7, e distribuído originariamente à 2ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro — cfr. pesquisas, fls. 232/244 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso).*

*Examinando-se a peça vestibular que instrui o referido mandado de segurança, verifica-se que o pedido da impetrante consiste em que: a) não se declare a suspensão de sua imunidade tributária, antes que se esgotem todos os recursos administrativos cabíveis; b) não se lhe exija qualquer apuração de lucro real ou pagamento de imposto de renda, antes que venha a ser*

*definitivamente decidida a questão da imunidade tributária; e c) não se dê efeito retroativo à suspensão da imunidade tributária, na hipótese de a mesma vir a ser considerada procedente — cfr. petição inicial, cópia às fls. 201/212 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso).*

*Pois bem. A respeito de tais matérias discutidas em juízo, não compete ao julgador administrativo emitir qualquer pronunciamento, haja vista o princípio da reserva de jurisdição, consagrado no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, que confere ao Poder Judiciário o monopólio da última palavra. Esta a orientação contida no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03, de 14/02/1996, emanado da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, e de observância obrigatória por parte das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (art. 7º da Portaria MF nº 58, de 17/03/2006).*

(...)

*Quanto ao andamento do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.016911-7, as informações mais recentes, extraídas do site da Justiça Federal na Internet, indicam que o feito ainda não teve solução definitiva, aguardando julgamento de apelação no Tribunal Regional Federal da 2ª Região — cfr. pesquisas processuais, às fls. 241/244 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso). De observar, porém, que, na primeira instância, a MM.Juíza Substituta da 2ª Vara Federal do Rio de Janeiro indeferiu a liminar requerida pela impetrante; e denegou, também, a segurança pretendida — cfr. decisão e sentença, cópias às fls. 226 e 229/231 do processo administrativo nº 18471.001694/2002-91 (em apenso).*

*Não tendo conhecimento, enfim, de nenhuma medida judicial que impeça a Fazenda de apurar ou lançar os tributos decorrentes da suspensão da imunidade da Interessada, dou prosseguimento ao exame da impugnação, no tocante às matérias não discutidas em juízo.*

A consulta ao sítio eletrônico do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, realizada em 29/11/2011, trouxe as seguintes informações sobre o referido Mandado de Segurança:

• **Em 22/11/2011 - 19:00**

*Julgamento Mantida a Sentença EM 22.11.2011*

*RELATOR: JUIZ FEDERAL RICARLOS ALMAGRO VITORIANO CUNHA*

*VOTANTES:*

*DES. FED. LANA REGUEIRA*

*DES.FED. LUIZ ANTONIO SOARES*

*J.F. RICARLOS ALMAGRO VITORIANO CUNHA*

*\*\*\* DECISÃO \*\*\**

*A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).*

Sendo assim, da mesma forma como ocorreu na primeira instância, cabe aqui dar prosseguimento ao exame das matérias não discutidas em juízo, especificamente a referente à procedência ou não do Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade, matéria que já restou decidida no processo nº 18471.001694/2002-91, cujo acórdão nº 1802-001.088, proferido por esta mesma Turma de julgamento, foi assim ementado:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 1998*

*REGRAS PROCEDIMENTAIS PARA A SUSPENSÃO DE IMUNIDADE - INOBSERVÂNCIA*

*Nos procedimentos de suspensão de imunidade, segundo as regras contidas no art. 32 da Lei 9.430/1996, a Entidade deve ser devidamente cientificada da decisão do Delegado ou Inspetor da Receita Federal que considerou improcedentes suas alegações, devendo ser-lhe assegurada a oportunidade de impugnar esta decisão. Só depois disso é que podem ser lavrados autos de infração decorrentes da suspensão da imunidade.*

*A simples menção do Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade (com encaminhamento de cópia do mesmo), em intimação que tem finalidade diversa da acima mencionada, não atende aos requisitos estabelecidos na lei 9.430/1996 para a suspensão da imunidade.*

*A nova tentativa de ciência do Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade para o ano-calendário de 1998, em 25/08/2006, com a apresentação de seus fundamentos e a devida abertura da possibilidade de apresentação de defesa administrativa, não saneia o processo, porque nesta data todos os períodos do ano-calendário de 1998 já se encontravam atingidos pela decadência, por qualquer dos prazos previstos no Código Tributário Nacional - CTN.*

Vale transcrever os fundamentos do voto que deu provimento ao recurso voluntário apresentado naquele outro processo, para fins de reverter a suspensão da imunidade:

*(...)*

*Um dos problemas a ser destacado é que os autos de infração, no caso os de IRPJ e CSLL, realmente não poderiam anteceder a devida ciência do Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade, com a apresentação de seus fundamentos e com a abertura de oportunidade para a Contribuinte contestar a decisão que considerou improcedentes as alegações apresentadas às fls. 109 a 121.*

*(...)*

*O problema “de a Interessada só haver tomado conhecimento da decisão suspensiva de sua imunidade muito tempo depois da conclusão da auditoria fiscal” não deve ser analisado à luz de sua obrigação de “conservar em ordem os livros, documentos e papéis de sua atividade, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes”, como fez a DRJ, mas sim examinado diante dos aspectos que estão implicados no rito estabelecido pelo art. 32 da Lei 9.430/1996.*

*O fato é que o Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade, de competência do Delegado da Receita Federal, só se aperfeiçoou com a ciência de seus fundamentos, em 25/08/2006, e os autos de infração de IRPJ e CSLL, de competência do Auditor Fiscal, não poderiam ser lavrados antes disso.*

*Esse problema, por si só, a meu ver, já compromete bastante o procedimento fiscal.*

*Além disso, cabe ainda mencionar que a ciência válida do Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade em relação ao ano-calendário de 1998, com a apresentação de seus fundamentos e a devida abertura da possibilidade de apresentação de defesa administrativa, somente ocorreu em 25/08/2006, quando todos os períodos do ano-calendário de 1998 já se encontravam atingidos pela decadência, por qualquer dos prazos previstos no Código Tributário Nacional – CTN.*

*Não bastassem esses problemas, cabe registrar que de acordo com a Lei 9.430/1996 (§ 3º do art. 32), o Delegado ou Inspetor da Receita Federal deverá decidir sobre a procedência ou não das alegações da Entidade, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, com a devida ciência de sua decisão.*

*Ocorre que a Contribuinte vem apresentando desde a fase que antecedeu o referido Ato Declaratório uma série de alegações e planilhas, conforme já relatado, e o parecer de fls. 128/129, que fundamentou a decisão do Delegado da Receita Federal, mencionou apenas que a Entidade não conseguiu contestar as divergências apontadas pela Fiscalização, e “que o contribuinte não trouxe aos autos qualquer alegação ou prova que conseguisse demonstrar a inexatidão da notificação fiscal”, sem fazer qualquer avaliação mais detalhada sobre as “alegações” da entidade, que só foram efetivamente examinadas pela Delegacia de Julgamento, em mais uma tentativa de sanear o processo.*

*A meu ver, o conteúdo do parecer que fundamentou o Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade também não atenderia aos requisitos da lei, eis que foi bastante superficial no exame da procedência ou não das alegações da Entidade.*

*Por todos esses motivos, entendo que a suspensão da imunidade não foi realizada de acordo com as regras previstas no art. 32 da Lei 9.430/1996 e, portanto, é inválida.*

*A análise das demais questões é desnecessária.*

*Finalmente, embora os autos de infração de IRPJ e CSLL decorrentes da suspensão da imunidade sejam objeto de outro processo - 18471.001988/2003-02, vale registrar que ao examinar os valores autuados, a DRJ excluiu as receitas que a Fiscalização considerou como omitidas, nos seguintes termos:*

*(...)*

*Mas os valores que foram excluídos da base de cálculo são exatamente aqueles que deram causa à suspensão da imunidade, o que resulta, afinal, em uma grande contradição.*

*Por mais esse motivo, a suspensão da imunidade deve ser afastada.*

*Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.*

Deste modo, uma vez revertida a suspensão da imunidade relativamente ao ano-calendário de 1998, não resta outra medida a não ser cancelar as exigências fiscais a título de IRPJ e CSLL, em razão da relação de dependência que os lançamentos possuem com o decidido naquele outro processo.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa