



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Recurso nº : 141.168
Matéria : IRPJ e outros – EX: 1999
Recorrente : UNIÃO SÃO JOÃO ESPORTE CLUBE
Recorrida : 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto –SP
Sessão de : 19 de outubro de 2005
Acórdão nº : 101- 95.216

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E OUTROS – AC.
1998

DECADÊNCIA. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.

DECADÊNCIA- CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS- A decadência da CSLL, do PIS e da COFINS se submete às regras do CTN.

PRELIMINAR – CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA – FALTA DE JULGAMENTO DE IMPUGNAÇÃO – CASSAÇÃO DE ISENÇÃO – não há cerceamento do direito de defesa quando ocorre a análise conjunta das impugnações ao Ato Declaratório de suspensão de isenção e aos lançamentos propriamente ditos.

SIGILO BANCÁRIO – TRANSFERÊNCIA – AUTORIDADE ADMINISTRATIVA – IRRETROATIVIDADE DE LEI – não há ilegalidade na aplicação retroativa de lei que inova no caráter procedimental da ação fiscal, tese confirmada pela jurisprudência que se forma no Superior Tribunal de Justiça, mormente quando o próprio contribuinte abre mão de seu sigilo entregando os extratos bancários à autoridade fiscal.

ALEGAÇÃO SEM PROVA – alega a recorrente que a acusação fiscal acerca da não escrituração de parte de sua movimentação financeira não corresponde à realidade posto que os recursos movimentados em suas contas correntes pertenciam a terceiros, mas não efetuou a prova do alegado com base em documentação hábil e idônea, e coincidente em data e valores com os lançamentos nas respectivas contas correntes. “Alegar sem provar é o mesmo que não alegar”.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – ENTIDADE DESPORTIVA SEM FINS LUCRATIVOS – SUSPENSÃO – DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO – As entidades desportivas sem fins lucrativos para se manterem isentas de tributos e contribuições federais devem

12 68

cumprir os requisitos estabelecidos na legislação de regência, entre eles o de manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. A ausência de contabilização de parte da movimentação financeira implica em descumprimento da regra de exatidão dos registros, motivando a suspensão da isenção.

IRPJ – LUCRO ARBITRADO – CABIMENTO – É cabível o arbitramento do lucro de pessoa jurídica isenta, quando suspensa tal condição, em procedimento fiscal regularmente instaurado.

IRPJ – PRESUNÇÃO LEGAL – OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS – FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ORIGEM - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - O artigo 42 da lei 9.430/1996 estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto à instituição financeira, de que o titular, regularmente intimado não faça prova de sua origem, por documentação hábil e idônea, serão tributados como receita omitida.

ARBITRAMENTO DO LUCRO E PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA – RECEITA BRUTA CONHECIDA – POSSIBILIDADE – não há incoerência no arbitramento do lucro com base em receita bruta conhecida a partir de presunção legal de omissão de receita não desconstituída pela recorrente, por se tratar de dois momentos distintos.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - O decidido em relação ao tributo principal aplica-se às exigências reflexas em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes, salvo na existência de características próprias da exação lançada em decorrência que altere o resultado do lançamento.

PIS – ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS – PERDA DA CONDIÇÃO – LANÇAMENTO COM BASE NO FATURAMENTO - a entidade sem fins lucrativos que perder tal condição terá a Contribuição para o PIS, calculada sobre o faturamento.

Recurso voluntário não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por UNIÃO SÃO JOÃO ESPORTE CLUBE.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, por

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência de todos os tributos em relação aos fatos geradores ocorridos até 30.09.1998, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido (Relator) e Manoel Antonio Gadelha Dias, que rejeitaram essa preliminar quanto à CSL e à COFINS, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento parcial ao recurso, para reduzir o coeficiente do arbitramento dos lucros para 15%. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Sandra Maria Faroni.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ e CLÁUDIA ALVES LOPES BERNARDINO (Suplente Convocada). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

Recurso : 141.168
Recorrente : UNIÃO SÃO JOÃO ESPORTE CLUBE

RELATÓRIO

UNIÃO SÃO JOÃO ESPORTE CLUBE, pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do acórdão de lavra da DRJ em Ribeirão Preto - SP nº 5.192, de 11 de março de 2004, que julgou procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo ao ano-calendário de 1998, conforme se vê, respectivamente às fls. 04/09, 10/16, 17/23 e 24/28. Vê-se ainda às fls. 29/36 Termo de Verificação Fiscal, parte integrante daqueles autos de infração.

Trata o sujeito passivo de associação desportiva que teve a isenção tributária a que fazia jus para o ano-calendário de 1998, suspensa por meio do Ato Declaratório Executivo nº 50, de 15 de agosto de 2003, em função da decisão de fls. 402/409, de lavra da Delegada da Receita Federal em Limeira – SP.

A suspensão da isenção teve como supedâneo o artigo 15 e parágrafo 3º da lei nº 9.532/1997, por ter o sujeito passivo deixado de escriturar em sua contabilidade parte de sua movimentação financeira.

Anteriormente à ação fiscal, a autoridade tributária procedeu à Diligência Fiscal no sujeito passivo, com base em informação contida nos memorandos das Divisões de Fiscalização das 8ª e 9ª Regiões Fiscais da Secretaria da Receita Federal (fls. 385/388), com a finalidade de identificar a causa do recebimento de dois cheques nos valores de R\$ 57.358,14 e R\$ 5.000,00. Dando início à solução da diligência procedeu à intimação da diligenciada (fls. 38) inquirindo-a relativamente àqueles documentos de crédito, bem como, intimando-a a informar o nº das contas correntes de sua movimentação em 1998.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

Às fls.39/40 encontra-se resposta da contribuinte com informação de cinco contas correntes, das quais apenas uma estava contabilizada.

Em resposta à outra intimação (fls. 55) a contribuinte entregou, espontaneamente, os extratos bancários das contas correntes de sua movimentação.

Por não ter a entidade diligenciada procedido à escrituração de toda sua movimentação financeira (deixou de registrar em sua contabilidade a movimentação financeira de quatro contas correntes de sua titularidade) a Delegacia da Receita Federal em Limeira – SP expediu o ato Declaratório Executivo nº 050, de 15 de agosto de 2003, suspendendo a isenção tributária daquela entidade, para o ano-calendário de 1998.

Devido à suspensão da isenção tributária, à incompatibilidade entre os valores da movimentação financeira do contribuinte e os constantes de sua escrituração contábil e à imprestabilidade da escrituração contábil apresentada pela contribuinte, por dela não constar grande parte de sua movimentação financeira, a autoridade tributária procedeu ao arbitramento do lucro, tomando como base o valor dos depósitos bancários de origem não comprovada, mantidos nas contas correntes da autuada, por aplicação da presunção legal de omissão de receita prevista no artigo 42 da lei nº 9.430/1996.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 29/30) que foi solicitado do contribuinte a apresentação dos extratos bancários de todas contas correntes de que ele informou ser detentor, acompanhados de um demonstrativo dos depósitos efetuados, com a justificativa da origem de tais depósitos. Consta ainda do referido Termo que, em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 55) foram apresentados os documentos e as informações solicitadas, inclusive extratos

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

bancários, que depois de conferidos, foram consolidadas no demonstrativo das "Receitas do ano de 1998".

Foi efetuada a juntada, por anexação, do processo administrativo fiscal nº 10865.001002/2003-51, em que tramitava o pleito de suspensão da isenção tributária do contribuinte, no qual foi apresentada a impugnação (fls. 431/441) ao Ato Declaratório Executivo nº 50/2003, em que argumentava em síntese preparada pela autoridade julgadora de primeiro grau:

- Preliminarmente, suspensão do instituto desonerativo da isenção centrada em prova ilícita, pois o acesso às contas bancárias estaria sob a denominada reserva de jurisdição, ou seja, o alcance dessas informações só podia ser autorizado pelo Poder Judiciário;
- Aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, ferindo a Constituição Federal (CF), art. 5º, XXXVI;
- Inobservância das regras fixadas pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, pois não se encontra em qualquer parte dos termos de fiscalização menção sobre a indispensabilidade dos exames de suas contas bancárias;
- No mérito, os depósitos efetuados nas contas-correntes não escrituradas eram referentes a recursos financeiros de atletas e operações de mútuo, portanto referiam-se à movimentação transitória de recursos que não lhe pertenciam;
- Para cumprimento do requisito mencionado pela legislação como determinante para seu desenquadramento como entidade isenta foi que não escriturou tais valores.

Por fim requereu fosse mantido o benefício da isenção para o ano-calendário de 1998, bem como fosse anulado ao ADE nº 50 de 2003.

Tendo tomado ciência dos autos de infração em 21 de outubro de 2003, a autuada insurgiu-se contra tais exigências, tendo apresentado impugnação em 19 de novembro de 2003 (fls. 294/314), na qual apresenta os seguintes argumentos, em resumo preparado pela autoridade julgadora de primeiro grau:

- Sendo procedentes as alegações constantes na impugnação que visa à manutenção de sua isenção, ficarão destituídos de qualquer efeito os autos de infração;
- Decadência do direito de lançar o IRPJ e a CSLL dos três primeiros trimestres do ano-base de 1998 e o PIS e COFINS dos meses de janeiro a setembro, conforme Código Tributário Nacional (CTN), art. 150, § 4º;

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

- Autuação centrada em prova ilícita;
 - Os depósitos bancários não sustentam a presunção legal de omissão de rendimentos, já que não está calcada em experiência anterior, não possibilita a correlação direta entre o montante dos depósitos e a omissão de rendimentos e faz com que o agente fiscal possa mais facilmente abdicar da descoberta da verdade material;
 - Falta de conhecimento da receita bruta da entidade, já que os depósitos bancários não correspondem ao conceito de receita bruta e não podem servir para consolidar a exigência fiscal calculada na sistemática do lucro arbitrado;
 - Abusivo considerar os depósitos bancários como faturamento, cujo conceito é mais restrito e limitado, para cálculo das contribuições para o PIS e COFINS;
 - Em função da previsão contida na Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, II, c/c art. 8º, II, as contribuições ao PIS das entidades sem fins lucrativos não incidem sobre suas receitas próprias, devendo ser calculadas com base na folha de salários à alíquota de um por cento;
- ↗A agente fiscal deveria ter levado em conta os valores já recolhidos a título de PIS para que o crédito tributário pudesse gozar de liquidez e certeza;
- O ganho de capital obtido com a venda do ativo permanente (atletas de futebol) não constitui base de cálculo para as contribuições ao PIS e a COFINS, uma vez que referido ganho não se enquadra no conceito de faturamento;
 - Ainda que não os considere como integrantes de seu ativo, a receita de exportação também não constitui base de cálculo do PIS e da COFINS e restou comprovada, na fase fiscalizatória, a venda de atletas para clubes do exterior;
 - O crédito tributário total constante nos autos de infração foi calculado com base no valor dos depósitos efetuados em 1998, sem a dedução dos valores que a própria fiscalização elencou como depósitos registrados nos seus livros contábeis e fiscais;
 - A fiscalização adotou o maior percentual de arbitramento previsto no art. 41 da Instrução Normativa nº 93, de 1997, quando não desenvolve nenhuma das atividades previstas no inciso I, "d", do referido artigo.

Por fim, a autuada requer sejam declarados sem efeito os autos de infração combatidos.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu a questão por meio do acórdão nº 5.192/2004 julgando parcialmente procedentes os lançamentos, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1998

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

Ementa: Depósitos. Omissão De Receitas. Os depósitos em conta-corrente da empresa, cujas operações que lhes deram origem restem incomprovadas, presumem-se advindos de transações realizadas à margem da contabilidade.

Presunção Legal. Ônus Da Prova. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

Depósitos escriturados. Arbitramento. Os depósitos em conta-corrente da empresa devidamente escriturados, não se presumem receitas omitidas, devendo-se fazer o arbitramento do lucro com base na receita bruta escriturada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: Decadência. IRPJ. Tratando-se de lançamento de ofício, o termo inicial da decadência ocorre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Decadência. CSLL. PIS. COFINS. O prazo decadencial para lançamento das contribuições sociais é de dez anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. Suspende-se a isenção da instituição que não atenda aos requisitos para fruir do benefício.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

PROVA ILÍCITA. SIGILO BANCÁRIO. A troca de informações e o fornecimento de documentos entre entes tributantes apenas transferem a responsabilidade do sigilo à autoridade administrativa solicitante e aos agentes fiscais que a eles tenham acesso, não configurando quebra de sigilo fiscal ou bancário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: CSLL. PIS. COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE. Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1998

Ementa: LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. É incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

Lançamento Procedente em Parte"

O referido acórdão (fls. 462/475), em síntese, traz os seguintes argumentos e constatações:



Preliminarmente,

- 1) que não cabe à autoridade administrativa apreciar argüição nem declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, por ser competência exclusiva do Poder Judiciário.
- 2) Que não há ilicitude na obtenção de extratos bancários com base na Lei Complementar nº 105/2001, nem mesmo na sua aplicação retroativa a fatos geradores de 1998, por se tratar de novo critério de apuração ou processo de fiscalização, na formado parágrafo primeiro do artigo 144 do CTN.¹
- 3) Que, pelos mesmos motivos, não se aplicam tais argumentos à imputação de inobservância das regras fixadas no Decreto nº 3.724/2001.
- 4) Que não ocorreu a decadência do IRPJ, visto que, na modalidade de lançamento de ofício, o prazo decadencial de cinco anos conta-se, de acordo com a regra contida no artigo 17, I do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
- 5) Quanto às contribuições sociais lançadas de ofício também não teria ocorrido a decadência, posto que às mesmas se aplica o prazo de dez anos, na forma do artigo 45 da lei nº 8.212/1991.

No mérito,

- 1) Que a impugnante não fez prova de que os depósitos efetuados em suas contas correntes não escriturados eram referentes a recursos financeiros de terceiros.
- 2) Que o lançamento se deu com base na presunção legal relativa estabelecida pelo artigo 42 da lei nº 9.430/1996, que tem como característica provocar a inversão do ônus da prova, passando a caber ao contribuinte provar que os valores depositados em suas contas correntes, e não escriturado, não têm origem em omissão de receitas de suas atividades, pela comprovação da origem dos valores depositados com base em documentos coincidentes em data e valor com os depósitos.

¹ Observe-se que tal discussão trazida à baila na impugnação e repetida no Recurso Voluntário, como veremos, não se aplica a este feito fiscal, visto que os extratos bancários foram entregues à fiscalização pelo próprio contribuinte que, com tal atitude, abriu mão de seu sigilo bancário para a autoridade tributária.

- 3) Que a autoridade tributária equivocou-se ao incluir, no montante de receitas omitidas, os valores depositados e escriturados pela impugnante. Se estes depósitos têm origem comprovada na contabilidade da impugnante, a eles não se aplica a presunção de depósito bancário sem origem comprovada e, portanto, a eles não se aplica a condição de receita omitida, devendo ser excluída a tributação em relação aos valores constantes da contabilidade da pessoa jurídica, que deveriam ter sido tributados não como receita omitida, mas sim como receita bruta conhecida.
- 4) Que tendo sido arbitrado o lucro da pessoa jurídica e tratando-se de pessoa com atividades diversificadas, incluindo a prestação de serviços, correta a aplicação do percentual mais elevado, uma vez que ela não comprovou que as referidas receitas correspondiam a outro tipo de atividade. Que o mesmo entendimento se aplica às contribuições sociais lançadas por reflexo do lançamento do IRPJ.
- 5) Com relação à contribuição para o PIS, não há que falar em seu cálculo com base na folha de pagamentos, tendo em vista que com a suspensão de sua isenção, a impugnante deixou de ser considerada sem fins lucrativos.
- 6) Quanto aos valores supostamente recolhidos a título de PIS, a empresa não os comprovou, não podendo ser considerados no abatimento dos valores ora combatidos.

Conclui a autoridade julgadora de primeira instância pela rejeição das preliminares suscitadas e, no mérito, indeferir a solicitação de revisão da decisão de suspensão da isenção, bem como, considerar parcialmente procedente o lançamento, para reduzi-los aos valores que cita.

Cientificado da decisão em 10 de abril de 2004 ("AR" fls. 483), irresignado pela manutenção parcial do lançamento naquela instância julgadora, apresentou em 11 de maio de 2004 o recurso voluntário de fls. 484/524.

No recurso voluntário apresentado a recorrente reafirma os termos da impugnação apresentada, inovando no que se segue:

Preliminarmente,

- 1) pugna pela nulidade do acórdão tendo em vista que a impugnação contra a cassação da isenção ainda se encontra pendente de julgamento, tendo em vista que a autoridade julgadora não se manifestou sobre “relevantes razões apresentadas contra o Ato Declaratório”, caracterizando cerceamento de direito de defesa.
- 2) Que, para manter a exatidão da escrituração das receitas e despesas, os depósitos efetuados nas contas-correntes da recorrente, por serem recursos de terceiros (movimentação transitória) não poderiam constar de tal escrituração por não representarem receitas e despesas da recorrente (o que contrariaria o Princípio da Entidade), motivo pelo qual não poderia ser suspensa a isenção tributária com base na inexatidão da escrituração contábil mantida pela recorrente, nem ter sido lavrados os autos de infração ora combatidos.
- 3) Reafirma a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário dos três primeiros trimestres do ano-calendário de 1998, em relação ao IRPJ e CSLL. Quanto ao PIS e a COFINS não se poderia computar os valores de depósitos ocorridos no período até 21 de outubro (data de ciência do lançamento). Que o prazo decadencial no presente caso não se conta na forma do artigo 173 do CTN (lançamento de ofício), mas sim, pelo parágrafo quarto do artigo 150 do CTN (lançamento por homologação).
- 4) Que os lançamentos foram centrados em provas ilícitas posto que houve quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, a lei complementar nº 105/2001 foi aplicada retroativamente a fatos geradores anteriores a sua publicação e que não foram observadas as regras do Decreto nº 3.742/2001 no que tange a não demonstração da indispensabilidade das informações obtidas com base no seu artigo 6º.
- 5) Que não se pode usar de presunção legal vinculada à movimentação financeira do sujeito passivo, por que sendo detentora dos extratos bancários da

recorrente, caberia ao Fisco a produção da prova do fato tributário indicado nos extratos (indícios).

- 6) Que o arbitramento não pode conviver com a autuação por omissão de receitas, tendo em vista que o arbitramento tem por base a receita bruta conhecida.
- 7) Que os depósitos bancários não podem sustentar a presunção legal de omissão de rendimentos, posto que a presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de indícios que apontam para o fato principal. Entre o fato indiciário e o fato desconhecido deve haver uma correlação segura e direta, o que não estaria configurada na presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários sem origem comprovada.
- 8) Que a receita bruta da entidade não era conhecida, uma vez que depósitos bancários não correspondem ao conceito de receita bruta e não podem servir de base à exigência fiscal. O conhecimento da receita bruta impediria a tributação por presunção legal de omissão de receitas.
- 9) Que a lei nº 9.718/1998 que elegeu como base de cálculo do PIS e da COFINS o faturamento das empresas, alterando o conceito de faturamento, só começou a produzir efeitos a partir do mês de fevereiro de 1999. Antes de tal data o conceito de faturamento era a receita advinda da venda de produtos e da prestação de serviços. Como os fatos que deram base a autuação são de 1998 é impróprio considerar os depósitos bancários como faturamento. Indaga a recorrente qual o faturamento realizado por uma associação sem finalidade lucrativa.
- 10) Ainda assim, quanto ao PIS, como a recorrente é entidade sem fins lucrativos, este deveria ser cobrado sobre a folha de salários à alíquota de 1% e que a ausência de recolhimentos na base de dados da SRF não tem o condão de descaracterizar o regime a que a recorrente está submetida por lei.
- 11) Quanto aos percentuais de arbitramento aplicáveis à atividade da recorrente:
 - a. que a fiscalização, por não conhecer a atividade de um clube de futebol, adotou o maior percentual previsto na lei, imaginando que a recorrente tem receitas de prestação de serviços.

- b. Que a autuada não desenvolve qualquer atividade prevista no inciso I, letra "d" do artigo 41 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997.
 - c. Que a fiscalização não comprovou a natureza da pretensa omissão de receitas, o que comprova a inexistência da "receita bruta conhecida", indispensável para a modalidade de arbitramento eleita.
 - d. Que a DRJ equivoca-se ao tratar a entidade como "empresa", com "atividades diversificadas, incluindo a prestação de serviços". Indaga "quais atividades" e "qual a natureza dos serviços".
- 12) Que a decisão da DRJ confirma que os depósitos bancários não correspondem ao conceito de receita bruta e faturamento, portanto não poderiam dar base ao arbitramento na modalidade de "receita bruta conhecida".
- 13) Que durante a fiscalização demonstrou que realiza venda de jogadores de futebol (componente do seu ativo permanente) para outros clubes e para o exterior. O ganho de capital obtido com a venda de parcela de seu ativo permanente, não constitui base de cálculo do PIS e da COFINS, por não se enquadrar no conceito de faturamento.
- 14) No caso de venda de jogadores para o exterior também não comporia a base de cálculo do PIS e da COFINS, por se tratarem de receitas de exportação, isentas, portanto, de tais exações.

Ao final requer a recorrente que seja mantido o benefício da isenção no ano-calendário de 1998, bem como, que seja reformada a decisão de primeira instância, com a conseqüente declaração de nulidade das exigências pretendidas.

Às fls. 530 e seguintes encontra-se arrolamento de bens e direitos prevista na forma do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 alterado pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

É o relatório, passo ao voto.



Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

V O T O V E N C I D O

Conselheiro CAIO MARCOS CÂNDIDO, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, presente o arrolamento previsto na forma do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 alterado pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, dele tomo conhecimento.

Passo a analisar as preliminares suscitadas:

1 – DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA PELA FALTA DE ANÁLISE NA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA DE IMPUGNAÇÃO CONTRA A CASSAÇÃO DA ISENÇÃO:

Alega a recorrente que a 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto, apesar de fazer constar do Relatório do Acórdão vergastado a existência de impugnação à cassação de sua isenção, não se pronunciou sobre “as relevantes razões apresentadas contra o Ato Declaratório, caracterizando, portanto, cerceamento do direito de defesa”.

Cabe observar que tanto a ementa, quanto o relatório, o voto e o dispositivo final do acórdão recorrido fazem menção expressa à suspensão da isenção. Cabe observar, ainda, que todos os argumentos constantes da impugnação contra a decisão de cassação da isenção, de fls. 431/441, foram analisados pela autoridade julgadora de primeira instância nos itens 18/30, 35/40, 45, 47 e parte final do item 52 da decisão de fls. 462/475, motivo pelo qual rejeito esta preliminar.

2 – DA DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO DECURSO DO PRAZO:

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

Aos fatos:

- a) Os lançamentos combatidos se reportam a fatos geradores do ano-calendário de 1998.
- b) O IRPJ e a CSLL foram apurados em períodos trimestrais e o PIS e a COFINS em períodos anuais, na forma da legislação de regência da matéria.
- c) A ciência dos lançamentos se deu em 21 de outubro de 2003.

Da análise da jurisprudência administrativa deste E. Conselho não resta dúvida de que a partir do ano-calendário de 1991 o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, são tributos lançados na modalidade de homologação, conforme se pode verificar da ementa do Acórdão 107 – 07.606:

IRPJ - EXERCÍCIO DE 1992 - ANO-BASE 1991 - DECADÊNCIA - A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do advento da Lei 8.381, de 30.12.91, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas era tributo sujeito a lançamento por declaração, passando a sê-lo por homologação a partir desse novo diploma legal. (Acórdão CSRF 01- 02.620, de 30.04.99).

O lançamento por homologação encontra-se definido no artigo 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Este E. Conselho vem decidindo que a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, nos tributos “lançados por homologação”, tem seu início na data de ocorrência do fato gerador, vide como exemplo o Acórdão 101-93.392:



Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

O citado parágrafo 4º tem a seguinte redação:

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Pelo exposto pode-se concluir que o prazo para que a Fazenda Pública homologue, tácita ou expressamente, o crédito tributário, se extingue em cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador do tributo. Ocorre que a lei nº 8.212/1991 excepciona as Contribuições Sociais de tal determinação, ao definir em seu artigo 45 que no caso destas exações o prazo para homologação será de dez anos. Senão vejamos.

Ab initio, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social integram o rol das contribuições para a seguridade social, e tem como supedâneo o artigo 195, I, letras "b" e "c", da Constituição da República Federativa do Brasil (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)

b) a receita ou o faturamento

c) o lucro;

A Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991 tratou da Organização da Seguridade Social e de suas formas de custeio. Em seu artigo 45 estabeleceu o prazo decendial para a contagem da decadência do direito da Fazenda Pública constituir

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

créditos tributários relativos às Contribuições Sociais, dentre elas, aquelas que tenham por base o faturamento e o lucro das pessoas jurídicas, em perfeita identificação da COFINS e da CSLL.

Art. 45. O direito da Seguridade Social em apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Outro aspecto a ser destacado é que a referida lei não foi afastada do ordenamento jurídico estando, portanto, em pleno vigor, não podendo o Conselho de Contribuintes, órgão administrativo de julgamento de litígios tributários, afastar a aplicabilidade de lei plenamente vigente.

A contrapor-se ao argumento de que a Lei nº 8.212/91 trata exclusivamente das contribuições administradas pelo Instituto Nacional de Seguro Social – INSS – estão inúmeros dispositivos nela contidos e que estabelecem referências a outras fontes de financiamento que não aquelas, por exemplo, pode-se citar o conteúdo do artigo 11:

Art. 11 - No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único - Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição;

d) as das empresas, incidentes sobre o faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

Outrossim, a referida lei em seu artigo 6º cria o Conselho Nacional de Previdência Social, que tem entre suas competências acompanhar e avaliar a gestão econômica, financeira e social dos recursos e o desempenho dos programas realizados, exigindo prestação de contas e aprovar e submeter ao Órgão Central do Sistema de Planejamento Federal e de Orçamentos a proposta orçamentária anual da Seguridade Social.

Analizando a atuação do referido Conselho, por exemplo, no teor da Ata de sua octogésima oitava reunião ordinária realizada em 24 de março de 2003, verificamos a discussão em torno de recursos provenientes de contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Federal, conforme se verifica do excerto do referido documento:

“Ministro de Estado da Previdência Social e Presidente do Conselho, Ricardo Berzoini. Verificada a existência de quorum o Presidente apresentou e deu posse aos seguintes membros: Marcos de Barros Lisboa, membro titular, representante do Ministério da Fazenda e Lúcia Regina dos Santos Reis, membro titular, representante da Central Única dos Trabalhadores - CUT. Informou (...) Por último, falou sobre a proposta apresentada na reunião dos governadores, pelo Ministro Antônio Palocci, em acordo com o MPAS que, mesmo não sendo ainda uma proposta ainda acabada, trata-se de uma perspectiva de alcançar um sistema de sustentação da Previdência Social mais adequado à atual situação da economia e do mercado de trabalho. Ressaltou que hoje existe um forte peso da contribuição sobre a folha na sustentação da Previdência Social e acredita-se que, na atual situação da economia - não só brasileira, mas na evolução da economia mundial -, da tecnologia, da mudança nas formas de gerenciamento da mão-de-obra nas empresas, é adequado que se busque uma forma de sustentação que seja menos vinculada à folha de pagamento e que reconheça outros fenômenos econômicos como base tributável para a sustentação da Previdência Social, como é o caso do financiamento da seguridade, em que já se tem a COFINS e a Contribuição Social sobre o Lucro como fontes de financiamento. (grifei)

Da análise do conteúdo da discussão do CNPS, vê-se a fragilidade da argumentação de que a lei nº 8.212/91 trata apenas daquelas contribuições sociais administradas pelo INSS, não se sustentando numa interpretação sistêmica daquela norma, posto que, a referida lei criou um Conselho que tem por competência tratar do orçamento geral da Seguridade Social (dentre outras) e a mesma lei restringiria seu próprio campo de abrangência, em relação ao custeio da Seguridade Social, a algumas



Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

contribuições e não a outras, pelo simples fato de que o órgão administrativo encarregado da administração da contribuição social é a Secretaria da Receita Federal e não o INSS.

O próprio CNPS criado pela lei nº 8.212/91 trata em suas discussões das contribuições sociais administradas pela SRF por comporem, estas contribuições, fontes de custeio da Seguridade Social, independentemente do órgão administrativo que tenha competência legal sobre a administração das mesmas.

Reforçando tal entendimento reproduzo trecho do voto de lavra do Conselheiro Mario Junqueira Franco Junior, em recente julgamento nesta E. Câmara (Acórdão 101 – 94.617):

“Ademais, para aqueles que defendem a aplicação restrita do artigo 45 à Previdência Social, contesto no sentido de que a Lei 8.212/91 cuida da Seguridade Social, conceito maior que compreende inclusive a Previdência Social, esta de alcance restrito. Daí o porquê de sua aplicação também para contribuições que não somente as previdenciárias. Outrossim, seria inconcebível, *permissa venia*, considerar o prazo decadencial em função do órgão arrecadador, haja vista que, independentemente de quem as cobre, o interesse da arrecadação – Seguridade Social – é absolutamente o mesmo.”

Outra vez socorro-me de parte do voto supra referido, quando se socorre da lição de Roque Carraza, para analisara o aparente conflito entre a lei nº 8.212/91, o Código Tributário Nacional e o artigo 146, III, “b” da Superlei:

“Outrossim, não são unâimes as vozes de juristas de escol no sentido desse conflito da referida Lei com o CTN ou de sua inconstitucionalidade.

Roque Carraza assim se manifesta, exatamente ao tratar do pretenso conflito entre a Lei 8.212/91 e o Código Tributário Nacional:

“Em suma, para estes juristas, os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 seriam inconstitucionais, já que entrariam em testilhas com o art. 146, III, “b”, da Lei Maior.

Com o devido acatamento, este modo de pensar não nos convence. Vejamos.



3. Concordamos em que as chamadas "contribuições previdenciárias" são tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária'.

Também não questionamos que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem ser veiculadas por meio de lei complementar.

Temos, ainda, por incontroverso que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem disciplinar a prescrição e a decadência tributárias.

O que, porém, temos em dúvida é o alcance destas "normas gerais em matéria de legislação tributária", que, para nós, nem tudo podem fazer, inclusive nestas matérias.

De fato, também a alínea "b" do inciso III do art. 146 da CF não se sobrepõe ao sistema constitucional tributário. Pelo contrário, com ele deve se coadunar, inclusive obedecendo aos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

O que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco" para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174 do CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada "economia interna", vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.

Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição,¹² estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis por que, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política.

Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as "contribuições previdenciárias".

Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das "contribuições previdenciárias" são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade."

Nem também unânimes os provimentos jurisdicionais, como se depreende deste julgado do Superior Tribunal de Justiça:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO REVIDENCIÁRIA. PRESCRIÇÃO. PRAZO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CF/88 E LEI Nº 8.212/91. 1. A Constituição Federal de 1988 tornou indiscutível a natureza tributária das contribuições para a seguridade. A prescrição e decadência passaram a ser regidas pelo CTN cinco anos e, após o advento da Lei nº 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal. 2. In casu, o débito relativo a parcelas não recolhidas pelo contribuinte referentes aos anos de 1989, 1990 e 1991, sendo a notificação fiscal datada de 07.04.97, acha-se atingido pela decadência, salvo quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 25 de julho de 1991, quando entrou em vigor o prazo decenal para a constituição do crédito previdenciário, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91. 3. Recurso Especial parcialmente provido. (STJ - REsp 475559 - SC) "

À Contribuição Social para o Programa de Integração Social, por não se enquadrar no conceito de Contribuição para a Seguridade Social, não se aplica a regra de exceção do artigo 45 da lei nº 8.212/1991, aplicando-se assim a regra geral do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

Pelo exposto, acolho parcialmente a preliminar suscitada para reconhecer a decadência do IRPJ em relação aos fatos geradores dos três primeiros trimestres de 1998 e do PIS para os fatos geradores ocorridos até 30 de setembro de 1998.

Deixo de analisar a preliminar suscitada de inexistência de causa para a suspensão da isenção posto que os depósitos bancários não constituem receitas e são de titularidade de terceiros, o que implicaria na correção da escrituração contábil mantida pela recorrente por entender que se confunde com as questões de mérito, e com estas será tratada conjuntamente.



Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

No mérito.

DA ILICITUDE DA PROVA UTILIZADA – IMPOSSIBILIDADE DE QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO DA RECORRENTE PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Argumenta a recorrente que a suspensão da fruição do benefício da isenção e os lançamentos foram efetuados tomando por base provas ilícitas, por estarem as informações bancárias protegidas pelo sigilo bancário, que só poderia ser afastado por autorização judicial.

Afirma a recorrente que a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105/2001 não seria possível aos fatos deste processo visto que implicaria em retroação de regramento legal, o que é vedado pela Constituição Federal, bem como haveria vedação, imposta pelo artigo 11 da lei nº 9.311/1996, à utilização de dados bancários obtidos a partir das informações da CPMF para a constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições e impostos.

Inicialmente cabe consignar que os extratos bancários utilizados pela fiscalização foram a ela entregues pela própria recorrente, o que, *per si*, seria bastante para afastar toda a argumentação trazida à baila pela recorrente no tocante à utilização de prova ilícita, por quebra de seu sigilo bancário.

Afirma a autoridade tributária em seu Termo de Verificação Fiscal que em análise dos livros Razão e Diário do ano de 1998, comparativamente às informações da CPMF recolhidas pelos bancos e informadas à Secretaria da Receita Federal, apurou depósitos bancários à margem da escrituração, em consequência do que solicitou à recorrente a apresentação dos extratos bancários, ao que foi atendida (fls.29/30). Às fls 61/228 encontram-se cópias dos extratos bancários entregues pela própria recorrente.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

A despeito de ter a própria recorrente aberto seu sigilo bancário à fiscalização, passo a apresentar meu entendimento, quanto à possibilidade de transferência do sigilo bancário das instituições financeiras detentoras das informações para a Secretaria da Receita Federal, mesmo antes da existência da Lei Complementar nº 105/2001.

Neste ponto é necessário procedermos a um breve histórico sobre a utilização de informações provenientes do sistema financeiro, nos procedimentos de fiscalização implementados pela Secretaria da Receita Federal, através de seus agentes públicos, a fim de que se possa, efetivamente, prestar as informações requeridas.

A lei nº 4.595, de 31/12/1964, denominada “Lei do Sistema Financeiro Nacional”, dispõe sobre a política e as instituições monetárias, bancárias e creditícias, criou o Conselho Monetário Nacional, e deu outras providências. Essa lei encontra-se em vigor até hoje e rege o Sistema Financeiro Nacional. Seu artigo 38 trata da manutenção do sigilo de informações pelas instituições financeiras e da possibilidade de transferência de tais informações aos “agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda” (parágrafos 5º e 6º):

Art 38 As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§ 1º As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documento em Juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso às partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.

(...)

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados se não reservadamente.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

§ 7º A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

A disciplina contida nos parágrafos 5º e 6º do artigo 38 da lei nº 4.595/1964, acima transcritos, pode ser, também, verificado nas disposições contidas no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, os quais reproduzo para demonstrar que, apesar de revogado aquele dispositivo legal, permaneceu a mesma disciplina da matéria em estudo, por força do disposto no artigo 6º da LC nº 105/2001:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária."

Assim, constata-se que, desde a criação do Sistema Financeiro Nacional, as autoridades fiscais já tinham assento legal para examinar documentos de instituições financeiras, quando houvesse processo administrativo instaurado e os mesmos fossem considerados, por essa autoridade, como indispensáveis, devendo o sigilo ser mantido quanto ao uso das informações, como é de praxe, por imposição legal, estando tal sigilo adstrito a um dos princípios que regem a administração, que é o princípio da moralidade.

Tendo claro o destinatário da competência para a realização do exame e a preservação do sigilo, na Lei nº 4.595/1964, já que textualmente está identificado, no artigo 38, §§ 5º e 6º, como sendo "os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados", não há o que se argüir quanto ao tipo de processo, administrativo ou judicial, ou quanto à autoridade, administrativa ou judiciária, uma vez que as disposições são diretas, textuais, e identificam a autoridade, que é a fiscal, administrativa, pois, somente podendo ser identificado o "processo" como administrativo, nessa situação. Houve interpretação jurisprudencial de que o processo

seria o judicial e a autoridade, a judiciária, criando compreensão da existência de uma reserva judicial, que adviria da própria lei, e não, frise-se, da Constituição, chegando até a haver dúvidas, no STF, em relação à existência dessa "reserva judicial", levantada pelo então Min. Francisco Resek, que questionava à Corte se o sigilo bancário seria garantia constitucional, sustentando ele que seria uma garantia legal, indagando ele, com muita propriedade, e em contraposição ao argumento da "intimidade da pessoa", se haveria uma "intimidade da pessoa jurídica". Todavia, a discussão não resultou em nenhuma Súmula do STF.

A seu turno, o artigo 6º da Lei Complementar mantém o mesmo disciplinamento contido nos parágrafos 5º e 6º do artigo revogado, em nada mudando a questão do sigilo bancário, desde os idos anos de 1964.

Em 25/10/1966 foi promulgada a Lei nº 5.172, Código Tributário Nacional, que estabelece em seu artigo 197, II o dever de prestar informações. O parágrafo único daquele dispositivo disciplina o impedimento de prestar informações por segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, não se aplicando às instituições financeiras, que são obrigadas a prestar todas as informações, ao Fisco, como bem se constata através dos dispositivos legais que estão sendo trazidos à colação:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

Em 05/10/1988, foi promulgada a Constituição Federal, que estabelece, no seu artigo 145, parágrafo 1º, a autorização à Administração Tributária para identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, e que está intimamente ligada à uma obrigação, também tributária, das instituições financeiras e dos entes a elas equiparados, esculpida no artigo 197, caput, II, do CTN, já transcritos.

Não poderia ser diferente. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do artigo 142 do CTN). Essa regra imposta por lei de natureza complementar, consagra o princípio da moralidade, não podendo outra disposição legal proibir o agente administrativo de fazer o que está obrigado, nem uma decisão judicial, porquanto a atividade é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Para serem desenvolvidas as atividades de fiscalização é obrigatória a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas dos contribuintes. Impedir o exame de quaisquer documentos, mesmo extratos bancários ou quaisquer outros documentos bancários, é determinar a extinção das funções de Estado, no combate ao crime de sonegação fiscal. Não haveria nenhum sentido para a União ter um corpo Fiscal se este fosse impedido de verificar documentos, sejam eles quais forem, e seria despidendo tecer ilações de como o Fisco calcularia os valores de omissão de receitas e de rendimentos, realizando uma fiscalização parcial, sem a cooperação dos órgãos públicos, das instituições financeiras, e das fontes pagadoras pessoa jurídicas e pessoas físicas.

Em 12/04/1990, foi editada a Lei nº 8.021, que dispõe sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais, além de dar outras providências. Duas delas são as dispostas nos artigo 7º e 8º a seguir transcritos:

Art. 7º A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das Bolsas de Valores, de mercadorias, de futuros e

assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.

§ 1º As informações deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação. O não cumprimento desse prazo sujeitará a instituição à multa de valor equivalente a mil BTN Fiscais por dia útil de atraso.

§ 2º As informações obtidas com base neste artigo somente poderão ser utilizadas para efeito de verificação do cumprimento de obrigações tributárias.

§ 3º O servidor que revelar, informações que tiver obtido na forma deste artigo estará sujeito às penas previstas no art. 325 do Código Penal Brasileiro.

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

Constata-se, ainda, que àquela época, vinte e seis anos depois da edição da Lei nº 4.594/1964, o disciplinamento do sigilo bancário em relação ao poder fiscalizatório continuava sendo respeitado e mantido, sem alterações, da mesma forma que nos dias atuais.

O disciplinamento da matéria, como visto, sempre foi pacífico e antigo, desde a edição da Lei nº 4.595/1964 até à edição da Lei Complementar nº 105/2001. 

Havendo o devido processo administrativo, na verificação do movimento financeiro para se determinar os rendimentos tributáveis do contribuinte, a receita omitida, na jurídica, ou a omissão de rendimentos, na física, e, principalmente, na ausência de atendimento de apresentação de documentos pelo contribuinte, a autoridade fiscal pode e deve requisitar, às instituições financeiras, os extratos e documentos bancários necessários ao exame fiscal.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

Constitui obrigação das instituições financeiras atender às intimações para apresentação dos extratos e dos documentos de vinculação dos lançamentos que efetua nas contas correntes, quando houver processo administrativo fiscal instaurado.

Sobre o poder fiscalizatório, restou claramente demonstrado, primeiramente pelo artigo 197, II, do CTN, combinado com o artigo 145 da Magna Carta, que os bancos e as instituições financeiras em geral devem obrigação de prestar todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, quando intimados regularmente, e que é faculdade da administração tributária, especialmente para conferir efetividade a seus objetivos, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o que está adstrito aos princípios da moralidade e da legalidade administrativas.

É cristalino que no caso presente está se tratando dos dados não acobertados pelo sigilo absoluto, isto é, os dados das riquezas, do patrimônio, dos rendimentos, receitas, e das atividades econômicas do indivíduo e da pessoa jurídica, que se encontram disponíveis nas instituições financeiras e nas pessoas jurídicas a elas equiparadas, que devem manter sigilo sobre esses dados — o sigilo bancário, assim como a Secretaria da Receita Federal deve manter sigilo sobre os dados dos contribuintes — o sigilo fiscal, ambos relativos, porquanto, no interesse público, podem ser quebrados.

O impetrante se insurge contra a Lei no 10.174/2001, que alterou o artigo 11 da Lei nº 9.311/1996, que instituiu a CPMF. Aduz que a Lei nº 10.174/2001 está retroagindo para atingir situações jurídicas consolidadas. Sobre a invocação de irretroatividade da Lei no 10.174/2001.

Não cabe razão à recorrente. O princípio da irretroatividade veda a criação de novos tributos, no particular, e, no caso, o Fisco só pode apurar impostos



sobre os quais já havia a definição do fato gerador, como é o caso do Imposto sobre a Renda. Não há, portanto, ilicitude em se utilizar informações bancárias na apuração do tributo. Já está plenamente caracterizada que a utilização de extratos e outros documentos bancários, pelo Fisco, vem de longa data, desde a edição da Lei no 4.595/1964, cujos artigos, em conjunto com as demais normas legais trazidas a lume e que tratam do mesmo assunto, foram aqui reproduzidos, não cabendo invocar, por conseguinte, irretroatividade da lei ou utilização da CPMF para justificar a realização da auditoria fiscal que está sendo levada a efeito.

Só invocar, ainda, mais uma vez, o Código Tributário Nacional, no sentido de sepultar de vez a arguição da impetrante de quebra do princípio de irretroatividade da lei. O Código Tributário Nacional é claro nesse ponto. O parágrafo único de seu art. 144 prevê, expressamente, que o lançamento será regido pela legislação que institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, mesmo que a edição de tais normas seja superveniente ao fato gerador:

“Art. 144 – CTN - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

É público que a legislação não retroage para punir, para alterar os elementos do lançamento, ou para atingir o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Ocorre que o caso em comento não se enquadra em nenhuma dessas hipóteses. O que se tem é a ampliação do poder de fiscalização, sendo perfeitamente lícito que o Estado tenha sempre meios de verificar a regularidade fiscal dos contribuintes, em qualquer época, podendo ampliar seus poderes de investigação à medida que a criatividade dos contribuintes vá também ampliando os meios de incremento à sonegação fiscal.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

Sobre o assunto, faz-se mister transcrever o Acórdão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, exarado em 03/02/2004, que cristalinamente esclarece o tema e que tem sido reiterado em outros julgamentos daquela Corte:

Origem: STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Classe: MC - MEDIDA CAUTELAR - 6257

Processo: 200300391170 UF: RS Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

Data da decisão: 03/02/2004 Documento: STJ000529251

Fonte DJ DATA:25/02/2004 PÁGINA:95

Relator(a) LUIZ FUX

Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, julgar improcedente a medida cautelar, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ementa: AÇÃO CAUTELAR. TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que compõe a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art, 6º dispõe: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Processo cautelar acessório ao processo principal.

10. Juízo prévio de admissibilidade do recurso especial.

11. Ausência de *fumus boni juris* ante à impossibilidade de êxito do recurso especial.

12. Ação Cautelar improcedente.

Data Publicação 25/02/2004

Quanto à alegação da inobservância das regras fixadas pelo Decreto nº 3.724/2001, esta não procede, tendo em vista que aquela regulamentação só se aplica quanto às informações de terceiros obtidos de instituições financeiras. No caso presente, como visto, os extratos bancários foram entregues à fiscalização pelo próprio recorrente, não se aplicando a regulamentação do citado Decreto.

Pos estas razões afasto as alegações acerca da ilicitude das provas que deram supedâneo aos lançamentos vergastados.

QUANTO À INEXISTÊNCIA DE ERRO NA ESCRITA CONTÁBIL DA RECORRENTE.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

Outra discussão trazida pela recorrente dá conta de que não teria ocorrido a imputada inexatidão na escrituração de receitas e despesas, que deu causa a suspensão da isenção tributária, posto que os valores dos depósitos bancários não escriturados, além de não configurarem receitas, não pertenciam à entidade.

Não resta dúvida nos autos de que as contas correntes que não constaram da escrituração contábil da recorrente eram de sua titularidade. Instada a comprovar a origem dos recursos depositados naquelas contas correntes a recorrente não o fez. Naquele momento, a recorrente poderia, com base em documentação hábil e idônea, comprovar inclusive, que tais recursos não eram de sua titularidade, mas não o fez, não havendo como comprovar o alegado, não há como acatá-lo.

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

A isenção tributária de que gozava a recorrente, em função do não registro em sua escrituração contábil da totalidade de sua movimentação financeira, o que configurou infração ao disposto na letra "c" do parágrafo 2º do artigo 12 da lei nº 9.532/1997, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 29/36.

A recorrente gozava de isenção tributária com base no disposto no artigo 15 e seu parágrafo 1º da lei 9.532/1997, *verbis*:

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

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

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

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

O parágrafo 3º do citado dispositivo estendia às instituições de caráter desportivo, entre outras, a aplicação das condições para usufruto da isenção do artigo 12, parágrafo 2º, a definição de entidade sem fins lucrativos do parágrafo 3º do artigo 12 e o rito a ser aplicado no caso de suspensão da referida isenção dos artigos 13 e 14.

Antes de adentrarmos à discussão da tese e da antítese formuladas, há uma questão prejudicial a ser analisada e que se refere à suspensão da vigência dos seguintes dispositivos da lei nº 9.532/1997, em face do julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3/DF: artigo 12, parágrafo 1º, alínea "f" do parágrafo 2º e parágrafo 3º; *caput* do artigo 13 e artigo 14, e que, como vimos deram supedâneo à suspensão da isenção ora discutida. Vide conteúdo dos citados dispositivos²:

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;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;**
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

² Os dispositivos negritados encontram-se com sua vigência suspensa pela ADIN nº 1.802-3/DF.



§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

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

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

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

Vê-se que o dispositivo que deu base à suspensão da isenção não foi suspenso pelo julgamento da ADI supra citada.

Importa observar que a suspensão da isenção teve por base o rito do artigo 32 da lei nº 9.430/1996 e não o do artigo 14 da lei nº 9.532/1997. O artigo 32 dispõe:

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

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

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

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

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

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

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

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

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

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

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

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

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

Conforme visto os procedimentos estabelecidos no artigo supra citado aplica-se ao caso dos presentes autos tendo em vista tratar-se de suspensão de isenção condicionada e a entidade estiver descumprindo as condições estabelecidas pela lei específica.

As condições se encontram definidas no artigo 14 da lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional e no parágrafo 2º do artigo 12 da lei nº 9.532/1997³ :

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

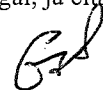
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LC nº 104, de 10/01/2001)

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

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

³ Que se aplica ao presente caso por força de expressa disposição do artigo 15 do mesmo diploma legal, já citado neste voto.



Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

A suspensão da isenção da recorrente teve por base o descumprimento da condição imposta pelo inciso III do artigo suscitado e na letra "c" do artigo 12 da lei nº 9.532/1997, ou seja, a acusação é de que a recorrente mantinha fora dos registros contábeis grande parte de sua movimentação financeira, o que, inquinava sua escrita de inexatidão.

A alegação da recorrente de que sua escrituração contábil estaria correta por que os recursos que foram movimentados em suas contas correntes não lhe pertenciam foi rechaçada em item próprio deste voto.

Não há qualquer ressalva a fazer no procedimento de suspensão da isenção da recorrente, para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, posto estar claro que sua contabilidade não refletia a realidade dos fatos ocorridos com ela naquele período.

PRESUNÇÃO LEGAL E ARBITRAMENTO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE

Os lançamentos objeto dos presentes autos tiveram a matéria tributável apurada com base no artigo 42 da lei nº 9.430/1996, com o lucro da recorrente sendo arbitrado, com base no artigo 47, II, da lei nº 8.981/1995, em função de não ter sido escriturada toda a movimentação financeira da recorrente, o que nas palavras do agente fiscal instaurou "insegurança quanto à fidelidade da escrita".

Em virtude da desconsideração da escrituração contábil da recorrente pela inexatidão de seus elementos, a recorrente teve suspensa a isenção de que se beneficiava, conforme analisado em tópicos anteriores a este. A suspensão da isenção tem por consequência o lançamento de ofício dos tributos devidos no período, como se a pessoa jurídica nunca tivesse usufruído daquele benefício.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

O artigo 44 do Código Tributário Nacional estabelece que a base de cálculo do IRPJ é o montante: real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos de qualquer natureza.

Tendo em vista a acusação de inexatidão da escrituração contábil da recorrente, a autoridade tributária procedeu ao arbitramento do lucro da recorrente, com base no artigo 47, II da lei nº 8.981/1995:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

(...)

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

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

O arbitramento de lucro não é penalidade, é forma de apuração do lucro quando a contabilidade da pessoa jurídica é inexistente ou imprestável, no caso a escrituração contábil não permitia a identificação da efetiva movimentação financeira da recorrente.

O lucro arbitrado é apurado sempre que estiver presente uma das hipóteses previstas no artigo 47 da lei nº 8.981/1995.

Os valores que deram base ao arbitramento foram os depositados em contas correntes de titularidade da recorrente e não registrados de sua escrituração contábil, por força da presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários sem origem comprovada, estabelecida pelo artigo 42 da lei nº 9.430/1996.



Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

A presunção legal é uma ficção jurídica. A lei estabelece uma situação que sempre que ocorrer implicará em uma consequência. As presunções legais podem ser absolutas ou relativas. As absolutas não cabem prova em contrário e as relativas podem ser desconstituídas por prova em contrário.

A presunção de omissão de receitas ao artigo 42 da lei 9.430/1996 é relativa, o que implica dizer que, ocorre neste caso a inversão do ônus da prova. A Fazenda Pública pode constituir o crédito tributário com base nos depósitos cuja origem não foi comprovada, mas o sujeito passivo pode desconstituir tal crédito, apresentando documentos comprobatórios da origem daqueles recursos financeiros, comprovando que os mesmos não são de sua propriedade, são isentos de tributação ou já foram tributados, etc.

Caso ocorra a prova em contrário, desconstituído está o fato presumido. No entanto, se não houver prova em contrário, o fato presumido ganha *status* de fato incontroverso, do que se pode concluir que os valores de receitas omitidas, assim consideradas em função de uma presunção legal que não seja desconstituída por prova em contrário, passam a ter natureza de receita efetivamente auferidas.

No presente caso, não acompanha o recurso, qualquer prova ou documento que demonstre haver incorrido em equívoco a autoridade autuante ao imputar à recorrente a titularidade dos recursos movimentados nas contas correntes apresentadas, bem como, qualquer outro documento que comprovasse a origem dos depósitos bancários que deram base ao arbitramento.

Alegou a recorrente, sem, no entanto fazer prova, que os recursos transitados em sua conta corrente eram de terceiros. Como não houve prova da origem dos depósitos mantidos nas contas correntes da recorrente, confirma-se a presunção de omissão de receitas.

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

A recorrente argumenta ainda que o arbitramento não pode conviver com a autuação por omissão de receitas. Baseia sua tese no fato de ter sido autuada por omissão de receitas, com base em uma presunção legal, e ter tido seu lucro arbitrado com base na receita bruta conhecida.

Efetivamente o arbitramento se deu com base na receita bruta conhecida, na forma do artigo 48 da lei nº 8.981/1995.

Não vislumbro a impossibilidade de concomitância entre a presunção de omissão de receita com o arbitramento com base na receita bruta conhecida, por estarem situados em dois momentos distintos.

Como vimos a presunção legal de omissão de receita com base em depósitos bancários sem origem conhecida é relativa. Pode o sujeito passivo desconstituí-la com a apresentação de provas de sua inexistência, indicando a origem dos depósitos bancários, por exemplo. Caso contrário, aquelas receitas passam a ser, para todos os efeitos legais, receitas mantidas a margem da contabilidade pelo sujeito passivo, inclusive para ser utilizado como base para o arbitramento.

No momento de apuração do lucro do sujeito passivo, com base no arbitramento, os valores da receita omitida, cuja presunção não foi desconstituída, já é conhecida e, para todos os efeitos legais, tem natureza de receita que estavam mantidas à margem da contabilidade do sujeito passivo.

Por estes motivos não vejo incongruência no arbitramento do lucro com base em receita bruta conhecida a partir de presunção legal de omissão de receita não desconstituída pela recorrente.



LANÇAMENTO REFLEXOS

O decidido em relação ao tributo principal aplica-se às exigências reflexas em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes, salvo na existência de condições próprias dos tributos lançados por decorrência.

Quanto à Contribuição para o PIS e a COFINS, lançadas por decorrência, argumenta a recorrente que não se aplica o conceito de faturamento estabelecido pela lei nº 9.718/1998, que teve vigência a partir de fatos geradores ocorridos em fevereiro de 1999. Que anteriormente à lei nº 9.718/1998, o faturamento limitava-se às receitas de venda de produtos e da prestação de serviços e, que os depósitos bancários não podem ser considerados faturamento.

Continua não cabendo razão à recorrente posto que os depósitos bancários não foram considerados faturamento. Os depósitos bancários mantidos nas contas correntes da recorrente, sem comprovação de sua origem, por presunção legal não desconstituída por prova em contrário, configuraram receita omitida. A receita omitida é que se inclui no conceito de faturamento, base de cálculo do PIS e da COFINS.

ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS – CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS COM BASE NA FOLHA DE SALÁRIOS.

Com base na redação original do artigo parágrafo 3º do artigo 12 da lei 9.532/1997 são entidades sem fins lucrativos:

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinando exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

A recorrente ao manter a margem de sua escrituração contábil valores movimentados em contas correntes bancárias de que era titular, feriu conceito de

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

entidade sem fins lucrativos, posto que parcela de seus recursos foi destinada a outros fins que não o “incremento de seu ativo imobilizado”.

Desta forma, no período em que houve a suspensão da isenção, a recorrente deixou de se enquadrar na condição de entidade sem fins lucrativos, modificando a base de incidência da Contribuição para o PIS, passando da folha de salários para o faturamento.

DA RECEITA DE VENDA DE ATIVO PERMANENTE E DA EXPORTAÇÃO – NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

Alega a recorrente que os valores depositados em suas contas correntes eram provenientes da venda de jogadores de futebol para outros clubes, inclusive para o exterior. Ocorre que novamente a recorrente não comprovou o alegado. Não há nos autos a comprovação das referidas vendas, nem a indicação dos valores, datas e clubes que teriam adquirido os atletas, nem a indicação das receitas provenientes de transações no mercado interno e para o exterior. Sem comprovação não há como considerar as alegações formuladas.

QUE A DECISÃO DA DRJ CONFIRMA A DEFESA APRESENTADA

Afirma a recorrente que a própria decisão de primeira instância confirma sua tese de defesa ao afirmar que “os depósitos bancários não correspondem ao conceito de receita bruta e faturamento. A autoridade deveria ter levantado o valor da receita bruta conhecida (escriturada) e utilizá-lo como base para o arbitramento do lucro”.

Olvidou a recorrente de se referir ao parágrafo anterior, no qual a autoridade julgadora de primeira instância diz a respeito de quais depósitos o excerto da defesa se refere: aos depósitos na conta corrente que se encontrava escriturada

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

pela recorrente e que deram base à parte afastada do lançamento, em primeira instância.

Correto o procedimento da autoridade julgadora de primeira instância. A presunção legal de omissão de receitas recai sobre depósitos bancários de origem não comprovada. Os depósitos bancários de conta corrente registrada na escrituração contábil da recorrente têm sua origem comprovada (pelo menos em tese). Se depósitos com origem comprovada, sobre eles não pode recair a presunção legal de omissão de receita, mas sim, a apuração da receita bruta real, posto haver elementos contábeis para tanto.

Tal assertiva da autoridade longe de confirmar a tese de defesa, vem confirmar a correção do decidido em primeira instância.

DOS PERCENTUAIS DE TRIBUTAÇÃO APLICADOS.

Alega a recorrente que a fiscalização não poderia adotar o maior percentual de arbitramento de lucro (38,4%) por não desenvolver quaisquer das atividades previstas no inciso I, letra "d" do artigo 41 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997, afirma ainda que a fiscalização, "a despeito de acusar a existência de omissão de receitas, não logrou demonstrar a natureza da pretensa receita omitida", em razão do que não goza de certeza e liquidez o crédito tributário exigido.

O artigo 41 supra citado estabelece os percentuais a serem aplicados no arbitramento do lucro quando conhecida a receita bruta. A recorrente afirma que não se enquadra em qualquer atividade dentre as descritas no seu inciso I, letra "d". Ocorre que o número 6 do citado dispositivo é um verdadeiro "coringa" a ser utilizado em qualquer situação que não aquelas descritas nos itens de 1 a 5: "prestação de qualquer outro tipo de serviço não mencionado especificamente nesta alínea "d".

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

Não cabe à autoridade fiscal, em lançamento efetuado com base em presunção legal de omissão de receitas demonstrar a natureza daquelas. O percentual aplicado é aquele que corresponde às atividades da recorrente, cabendo a ela, caso discordasse dos mesmos, identificar a atividade realizada, o que proporcionaria a aplicação de outro percentual. Não logrando indicar qual a atividade realizada, deve ser mantido o percentual de arbitramento eleito.

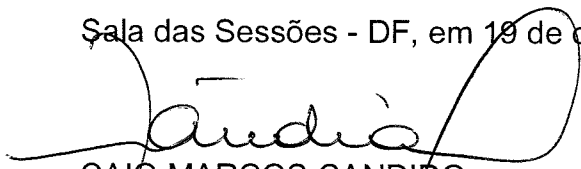
O artigo 16 da lei nº 9.249/1995 c/c o inciso III, do parágrafo 1º do artigo 15 do mesmo diploma legal tratam do percentual de arbitramento do lucro com base nas receitas brutas conhecida, a ser aplicado ao caso em questão. O percentual de 32% para a prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares.

A recorrente é entidade desportiva que, como atividade principal conhecida é a de promover espetáculo desportivo e não demonstrou outra origem para tais receitas, pelo quê entendo correto o percentual de arbitramento eleito pela autoridade tributária.

Em vista do exposto, REJEITO a preliminar de cerceamento do direito de defesa e ACOLHO a preliminar de decadência do IRPJ em relação aos fatos geradores dos três primeiros trimestres de 1998 e do PIS para os fatos geradores ocorridos até 30 de setembro de 1998. No mérito, NEGO provimento ao presente Recurso Voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2005.


CAIO MARCOS CANDIDO



VOTO VENCEDOR

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Redadora Designada

No que se refere à decadência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e da COFINS, o entendimento do ilustre Relator vem de encontro à jurisprudência desta Câmara e da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Para esses Colegiados, a decadência dessas contribuições se submete às regras do CTN.

De acordo com as regras previstas no Código Tributário Nacional, em se tratando de lançamento por homologação, ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade, ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento. Essa regra é excepcionada na ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesses casos, segundo a melhor doutrina, o prazo decadencial passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, em razão do comando específico emanado do § 4º, *in fine*, do art. 150. É que, inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo, simulação e conluio, deve ser adotada a regra geral, esta contida no art. 173, I tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica.

Por se tratar de contribuições relativas aos anos-calendário de 1998, em 21 de outubro de 2003, data em que se aperfeiçoou o lançamento pela ciência do sujeito passivo, os termos finais do prazo de decadência para cada um desses períodos são, respectivamente, os dias 31 de dezembro de 1998 e 31 de dezembro de 1999. Assim, em 23 de setembro de 2003, data em que o sujeito passivo tomou ciência do auto de infração, não mais estava a Fazenda Pública autorizada proceder ao

Processo nº : 10865.001522/2003-63
Acórdão nº : 101- 95.216

lançamento da CSLL relativa aos três primeiros trimestres e da COFINS relativa aos meses de janeiro a setembro.

Assim, na esteira jurisprudência dominante nesta Câmara e na Primeira Turma da CSRF, acolho a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até setembro de 1998.

Sala das Sessões, DF, em 19 de outubro de 2005



SANDRA MARIA FARONI

