



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

Processo n° 19515.004871/2003-81
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1103-001.069 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de junho de 2014
Matéria IRPJ, CSLL e PIS
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE EDUCACIONAL DE SÃO PAULO - SESP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa:

EMBARGOS - CONTRADIÇÃO

Ao se dar provimento parcial para reconhecer nulidade parcial por vício substancial, e se cancelar exigência de PIS-Faturamento por incompatibilidade do motivo com a pretensão, com base em argumentos não articulados pela recorrente, não há contradição entre os fundamentos ou entre fundamentos e dispositivo. Ademais, embargos aclaratórios não se prestam a reexame da matéria. Não provimento dos embargos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR os embargos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro – no exercício da Presidência.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto por Sociedade Educacional São Paulo-SESP, contra Acórdão da 3ª Turma da DRJ São Paulo/SP I, que manteve a Suspensão da Imunidade Tributária da entidade, veiculada através do Ato Declaratório Executivo nº 14, de 16 de janeiro de 2003, publicado no DOU de 20 de janeiro de 2003, editado pelo Sr. Delegado da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo.

Em decorrência do referido ato declaratório de Suspensão da Imunidade Tributária, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e PIS Faturamento, cujos lançamentos foram igualmente mantidos pelo acórdão *a quo*.

O processo administrativo nº 13808.001075/2002-34, relativo ao procedimento de suspensão da imunidade, foi apensado a estes autos, para que, nos termos do artigo 32, § 9º, da Lei 9.430/96, as impugnações oferecidas em face da suspensão da imunidade e dos autos de infração dela decorrentes fossem decididas em conjunto.

DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE (processo administrativo 13808.001075/2002-34)

O procedimento fiscal observou o rito do art. 32 da Lei 9.430/96, tendo sido expedida, em respeito ao § 1º do artigo citado, Notificação Fiscal, segundo a qual a fiscalização assevera que a ora recorrente é uma sociedade civil sem fins lucrativos, que goza de imunidade, nos termos do art. 12 da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Segundo o Termo de Notificação Fiscal de 8/04/02, a recorrente infringiu o disposto no art. 12, § 2º, alíneas “c”, “d” e “f”, da Lei 9.532/1997, pelos seguintes fatos:

1 - não-recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, nos períodos-base de 1996 a 2000 (alínea ‘f’ do §2º do art. 12 da Lei nº9.532, de 1997);

2 - não-recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS – Folha de Pagamento), nos períodos-base de 1996 a 2000 (alínea ‘f’ do §2º do art. 12 da Lei nº9.532, de 1997)

3 - falta de escrituração das movimentações financeiras, referentes ao ano-base de 1998 (alínea ‘c’ do §2º do art. 12 da Lei nº9.532, de 1997);

4 - falta de conservação dos documentos relativos à movimentação financeira do ano-base de 1998 (alínea ‘d’ do §2º do art. 12 da Lei nº9.532, de 1997).

Concluindo que esses fatos impõem a suspensão da imunidade da entidade, a autoridade fazendária comunicou a recorrente, para que apresentasse suas alegações e as provas necessárias para afastar o entendimento da fiscalização.

Tendo transcorrido *in albis* o prazo para manifestação do ora recorrente, foi dado prosseguimento ao feito, culminando no despacho de 15/01/03, através do qual o Ilmo. Delegado da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo decidiu:

Cumprе inicialmente ressaltar que a alínea “f” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, teve suspensa a sua aplicabilidade pela ADIN nº 1.802-3.

Por outro lado, a falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, não configura hipótese de suspensão de imunidade.

...Dessa forma, restam caracterizadas as infrações decorrentes da falta de escrituração das movimentações financeiras e da falta de conservação de documentos relativos à movimentação financeira do ano-base de 1998, previstas nas alíneas “c” e “d” do §2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

Não tendo havido manifestação do contribuinte (fls. 192), encaminhe-se ao Gabinete do Sr. Delegado da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo – SP, para a expedição do competente Ato Declaratório Executivo da Suspensão da Imunidade, relativamente ao ano-calendário de 1998, nos termos do §4º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996. (grifamos)

O Delegado Adjunto da Defic/SPO concordou a suspensão da imunidade da entidade e emitiu o Ato Declaratório Executivo nº 14, de 16/01/03 (fl. 195), publicado no DOU de 20/01/03 (fl. 196), do qual foi dada ciência à entidade em 7/03/03 (fl. 198).

DA IMPUGNAÇÃO À SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

A ora recorrente impugnou tempestivamente o ato de exclusão, requerendo o restabelecimento da imunidade suspensa.

Em sua defesa, sustenta que o Ato Declaratório que originou a suspensão da imunidade seria ilegal e inconstitucional, pois a Lei 9.532/97 disporia sobre imunidade que é matéria de origem constitucional, cuja regulamentação estabelecida pela própria Carta Magna deve-se dar por lei complementar.

Ainda segundo a recorrente, as movimentações financeiras não foram escrituradas, mas um trabalho de retificação já vem sendo realizado, sendo desproporcional a aplicação da pena de suspensão de imunidade para instituição que está buscando regularizar sua situação financeira.

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO (processo administrativo 19515.004871/2003-81)

Como a impugnação à suspensão da imunidade não possui efeito suspensivo, o procedimento de fiscalização prosseguiu.

A recorrente foi intimada a comprovar a origem da movimentação financeira indicada por total por instituição bancária, a escrituração contábil que a registre, o Demonstrativo do Lucro Real do período de 1º/01/1998 a 31/12/1998, e os Livros Contábeis e Fiscais do respectivo período, bem como a documentação correspondente.

Em face do não atendimento pleno das intimações, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e de CSL, referentes ao ano-calendário de 1998, com arbitramento do lucro (receita conhecida), acrescidos de juros e multa de ofício.

Em vista da suspensão da imunidade tributária, a recorrente que era contribuinte do PIS folha de salários (art. 8º, II, da Lei 9.715/98), sujeitar-se-ia ao PIS com base no faturamento mensal a que se referem o arts. 2º, I, 3º, 8º, I, e 9º, da Lei 9.715/98. Em face disso, foi lavrado o auto de infração relativo ao PIS-Faturamento do ano-calendário de 1998, devido à infringência dos arts. 1º e 3º, da Lei Complementar 7/70; dos arts. 2º, I, 3º, 8º I, e 9º, da Medida Provisória 1.212/1995 e suas reedições, convalidadas pela Lei 9.715/1998; dos arts. 2º, I, 8º, I, da Lei 9.715/1998.

DA IMPUGNAÇÃO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO

A recorrente foi cientificada dos lançamentos em 17/12/03 (fls. 166, 170 e 388), apresentando impugnações (separadamente, uma em relação a IRPJ/CSL e outra em relação ao PIS).

Em suas impugnações, a recorrente reiterou os mesmos argumentos relativos à suspensão da imunidade, especialmente no que se refere à inconstitucionalidade e ilegalidade do Ato Declaratório de Suspensão da Imunidade. Acrescentou ainda que foi concedida liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.802, a qual suspendeu a vigência da alínea “f” do § 2º do art. 12, do art. 13 e do art. 14, da Lei 9.532/1997.

Em relação à falta de escrituração de movimentações bancárias e falta de conservação dos documentos relativos à movimentação financeira do ano-calendário de 1998, assevera que:

As movimentações financeiras apontadas correspondem, entre outras coisas, a empréstimos bancários, perfeitamente comprováveis, tomados pela impugnante junto às instituições bancárias apontadas, sendo certo que, durante o transcorrer da fiscalização a ora impugnante não teve tempo hábil para a apresentação de tais documentos, haja vista os contratos estarem em poder das instituições financeiras indicadas.

Não há, portanto, qualquer infração ao inciso III, do art. 14 do CTN. Suas receitas e despesas estão escrituradas na forma adequada, sendo perfeitamente aptas a assegurar sua exatidão, não existindo qualquer causa que leve à perda da imunidade, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

Sustenta que o Delegado da Receita Federal seria incompetente para a declaração de suspensão de imunidade, pois somente lei complementar poderia atribuir tal competência.

Alega que mesmo que a imunidade fosse declarada suspensa, seria isenta (imune) do pagamento da CSL e do PIS, pois o que estaria suspensa seria a imunidade relativa ao art. 150, VI, “c”, da CF e não a relativa ao § 7º do art. 195 da CF.

Ainda em relação à CSL, assevera que não haveria concreção da hipótese de incidência da CSL, pois a contribuição tem como base de cálculo o valor do resultado do

exercício, o que implica lucro, de modo que, inexistindo lucro ou fim de lucro, não haveria que se falar em sua incidência e, pois, no nascimento da obrigação e sua exigibilidade.

Em relação à base de cálculo arbitrada, assevera que esta teria sido majorada de forma irreal, pois a fiscalização considerou todos os valores lançados a crédito na conta do *Banco Santander S/A* como receita da entidade, *independentemente de representarem empréstimos obtidos, transferências de outros bancos, cheques devolvidos etc.*

Além disso, em sua impugnação, a recorrente informa que aderiu ao PAES, inscrevendo, inclusive, os débitos ora apontados (relativos ao auto de infração do PIS) antes mesmo da lavratura do auto de infração, devendo a multa de ofício ser excluída de tais valores.

DO ACÓRDÃO RECORRIDO

O acórdão da 3ª Turma da DRJ/São Paulo conheceu das impugnações apresentadas, mas manteve a suspensão da imunidade e os lançamentos efetuados, como se vê da ementa do Acórdão 19-9.720, transcrita a seguir:

FUNDAMENTO LEGAL DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

– Não compete à autoridade administrativa o juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE.

FUNDAMENTO LEGAL. *Estando a suspensão da imunidade fundamentada primordialmente no art. 14 do CTN, não se justifica qualquer alegação a respeito de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de dispositivos legais supervenientes sobre a matéria.*

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE.

COMPETÊNCIA. *O Delegado da Receita Federal é competente para a edição de Ato Declaratório de suspensão de imunidade por expressa disposição da legislação tributária.*

Ementa: SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E AUTOS DE INFRAÇÃO – *Lavrados Autos de Infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra as exigências de crédito tributário são reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.*

Ementa: BASE DE CÁLCULO. IRPJ. *Afastada a hipótese de erro material na apuração da base de cálculo, mantém-se a exigência.*

Ementa: ASSISTÊNCIA SOCIAL INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES. ISENÇÃO. *A imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da CF contempla apenas os impostos e a prevista no artigo 195, § 7º, da CF abrange tão-somente as entidades beneficentes de assistência social. As instituições de educação são prestadoras de serviço e, quando recebem a correspondente contraprestação, não se encontram abrangidas pelo conceito de assistência social.*

CSLL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 incide sobre o resultado econômico positivo da pessoa jurídica, imposição que não se restringe ao conceito estrito de lucro contábil em razão do mandamento constitucional segundo o qual "seguridade social será financiada por toda sociedade" (art. 195, caput, 1ª parte, da CF/88).

Ementa: ASSISTÊNCIA SOCIAL INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES. ISENÇÃO. A imunidade prevista no artigo 150, VI, "c", da CF contempla apenas os impostos e a prevista no artigo 195, § 7º, da CF abrange tão-somente as entidades beneficentes de assistência social. As instituições de educação são prestadoras de serviço e, quando recebem a correspondente contraprestação, não se encontram abrangidas pelo conceito de assistência social.

PIS FATURAMENTO. PAES. FALTA DE RECOLHIMENTO. Comprovada a improcedência da alegada inclusão na declaração PAES, dos débitos apurados na ação fiscal, mantém-se a exigência.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com o acórdão da 3ª Turma da DRJ/São Paulo, a recorrente interpôs recurso voluntário aduzindo:

- que apresentou toda a documentação relativa à sua movimentação financeira, bem como a sua escrituração contábil, e que observou corretamente o disposto no art. 14 do CTN;
- que a autoridade fiscal não concedeu prazo suficiente para a correção dos equívocos encontrados;
- que a autoridade fiscal não avaliou a documentação entregue pela recorrente para aferir seu resultado, tendo preferido enveredar pelo caminho do arbitramento;
- que a Lei 9.532/97 teve por escopo a implementação das regras estabelecidas no art. 14 do CTN, notadamente no que se refere à tributação dos rendimentos de aplicações financeiras, mas que o art. 12 da referida lei pretendeu alterar o art. 14 do CTN, mudando norma com *status* de lei complementar;
- que houve concessão de medida liminar em ADIn para suspender a aplicação do § 1º e da alínea "f" do art. 12 da Lei 9.532/97, bem como dos arts. 13 e 14, da mesma lei;
- que, com a suspensão da eficácia do art. 14 da Lei 9.532/97, a eficácia do art. 32 da Lei 9.430/96 ficou abalada;
- que a autoridade fiscal, por simples comodidade, desconsiderou todos os argumentos e documentação apresentados pela recorrente, os quais comprovam o preenchimento de todos os requisitos legais para que a recorrente pudesse gozar do benefício da imunidade;

- que o arbitramento dos lucros somente se consagra nos casos em que o contribuinte em que a escrituração contábil é imprestável;
- que a recorrente apresentou ao fisco a escrituração de sua movimentação financeira, com todas as operações, inclusive as bancárias;
- que o erro existente na contabilidade da recorrente não teria jamais o condão de trazer prejuízo ao fisco, pois após a correção desses erros, o *superávit de R\$ 560.715,10* converteu-se em *déficit* de R\$ 1.090.480,65.
- que toda a documentação entregue pela recorrente era suficiente para identificação de sua efetiva movimentação financeira e bancária e para a determinação do seu resultado;
- que ainda que a documentação não fosse suficiente, a autuação contém erros, pois não foram excluídos da receita bruta créditos existentes em extratos bancários que não representam receitas, como demonstra em demonstrativo acostado ao recurso; razão pela qual, se mantida a suspensão de sua imunidade, os créditos tributários devem ser objeto de nova apuração;

Diante desses argumentos, requer:

- a cassação do ato declaratório de suspensão da imunidade da entidade;
- que, não havendo a cassação desse ato, sejam os autos de infração anulados, com o objetivo de que seja aberto novo prazo para a apresentação de escrituração contendo o lucro real da entidade;
- que, em caso de indeferimento dos dois pedidos anteriores, que o acórdão recorrido seja anulado, para que o cálculo dos tributos com base no arbitramento seja refeito.

DO ACÓRDÃO DO CARF

Em sessão do dia 3/8/2010, acordaram os membros da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante o Acórdão nº 1103-00.269, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo do arbitramento dos lucros os valores considerados como receitas omitidas, nos respectivos trimestres, e, por maioria de votos, cancelar o auto de infração de PIS, conforme entendimento sintetizado após a ementa transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: SUSPENSÃO DE IMUNIDADE – RITO LEGAL

A cautelar concedida na ADIn 1.802-3, que suspendeu a eficácia do art. 14 da Lei 9.532/97, não tem o efeito de interditar a aplicação do art. 32 da Lei 9.430/96 ao caso vertente. A eficácia suspensa do art. 14 da Lei 9.532/97 é consequência da suspensão de eficácia do § 1º e da alínea “f” do § 2º do art. 12 e do caput do art. 13 da Lei 9.532/97. O que se deu no caso vertente foi a suposta inobservância das hipóteses descritas nas

alíneas “c” e “d” do § 2º da Lei 9.532/97 bem como do inciso III do art. 14 do CTN.

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE

Embora as intimações tenham-se referido globalmente à movimentação financeira por instituição bancária, para apresentação dos livros comerciais obrigatórios nos quais esteja escriturada tal movimentação financeira, fato é que a recorrente não logrou apresentar a maior parte da escrituração contábil à citada movimentação financeira. E, nesse contexto, diante da resposta às intimações com os documentos carreados, e sem a indicação de que todos os valores da movimentação financeira não escriturada correspondem somente a fatos contábeis permutativos, sem nada representar, em nenhuma parcela, receita (ou despesa) da recorrente, resulta tipificada a infração ao art. 14, III, do CTN e ao art. 12, § 2º, “c”, da Lei 9.532/97. Justificada a “suspensão” da imunidade.

OMISSÃO DE RECEITAS POR MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA – NULIDADE – IRPJ, CSLL

Em nenhuma das intimações se fez remissão ao art. 42 da Lei 9.430/96, mesmo indireta ou obliquamente, nem é dito sobre presunção de omissão de receitas, na falta de atendimento e comprovação das origens dos depósitos e créditos bancários. Sobretudo, em nenhuma das intimações se requer a comprovação das origens de créditos individualizados.

No caso vertente, as intimações foram para comprovação da origem dos saldos, ou melhor, do valor de totalização de movimentação financeira por instituição bancária. Hipótese em que caberia à autoridade fiscalizadora ter aprofundado as investigações.

Vício material por carência ou insuficiência de certeza do crédito, que vitima a exigência fiscal relativa à omissão de receitas por movimentação financeira que compõem o arbitramento do lucro.

ARBITRAMENTO DO LUCRO – ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS

Não merece agasalho a alegação de que a recorrente não se sujeitaria ao IRPJ e à CSL, por não apurar lucro, e sim somente superávit, por ser entidade sem fins lucrativos. Aqui, a recorrente teve a imunidade “suspensa”, por descumprimento dos requisitos do art. 14, III, do CTN e do art. 12, § 2º, “c”, da Lei 9.532/97. E não houve sequer apresentação de escrituração contábil regular e, assim, dos Livros Diário e Razão.

Não se divisa vício a derruir o arbitramento do lucro ancorado nas demais receitas, empreendido pelo autuante, na exigência de IRPJ e de CSL.

PIS – FATURAMENTO

A suspensão de imunidade do IRPJ não tem, por si, o condão de sujeitar a recorrente ao PIS com base no faturamento. Os preceitos legais da Lei 9.715/98 invocados pela autoridade fiscal conectados com o motivo do lançamento não permitem endossar a pretensão fiscal (faturamento). Vício substancial que fulmina o lançamento.

Primeiramente, negou provimento ao recurso quanto à “suspensão” de imunidade, e afirmou que a cautelar concedida na ADIn 1.802-3, a qual suspendeu a eficácia do artigo 14 da Lei 9.532/97 em decorrência da suspensão de eficácia dos artigos 2º, §1º, “f” e 13 da Lei 9.532/97, não possui o condão de impedir a aplicação ao presente caso do artigo 32 da Lei 9.430/96.

Apontou que há no presente caso a suposta inobservância das hipóteses previstas no artigo 14, III, do CTN e nas alíneas “c” e “d” do § 2º da Lei 9.532/97.

Consignou que, tendo em vista que deve ser aplicado ao caso em questão o artigo 32 da Lei 9.430/96 e que esse determina que o Delegado da Receita Federal deve expedir o ato “suspensivo” da imunidade, resta claro que a recorrente não teve grande parte de suas movimentações financeiras escrituradas.

Registrou que, apesar de a recorrente ter sido intimada a apresentar as suas movimentações financeiras por instituições bancárias e a escrituração contábil dessas movimentações, ela não apresentou a maior parte dessa escrituração.

Nesse sentido, esclareceu que a não apresentação da escrituração supramencionada fez com que não houvesse elementos nos autos capazes de comprovar que todos os valores da movimentação financeira não escriturada representam somente fatos contábeis permutativos e que todos os valores em questão não são receita ou despesa da entidade, sendo assim a infração cometida pela recorrente tipificada no artigo 14, III, do CTN e no artigo 12, § 2º, “c”, da Lei 9.532/97.

Atestou que a fiscalização agiu corretamente ao realizar o arbitramento do lucro da recorrente com base na sua movimentação bancária.

Colacionou o artigo 42 da Lei 9.430/96 e afirmou que para que a hipótese legal de presunção de omissão de receitas seja concretizada com a inversão do ônus da prova, devem estar presentes quatro requisitos, sem os quais não haverá a presunção de omissão de receita e, conseqüentemente, não haverá a caracterização de omissão de receitas, a não ser que fiscalização aprofunde sua investigação e comprove a omissão de receitas e sua quantificação. Indicou que os 4 requisitos são os seguintes:

- Haver a devida individualização dos créditos ou depósitos bancários;
- Haver a prévia e regular intimação para a comprovação da origem dos depósitos ou créditos bancários individualizados;
- O contribuinte deve ser cientificado de forma correta sobre a possibilidade da utilização da presunção, caso ele não comprove a origem dos créditos ou depósitos bancários;

- Haver a análise individualizada e cuidadosa dos créditos ou depósitos bancários.

Consignou que por meio da análise dos autos é possível extrair algumas conclusões, dentre elas a que indica que não há no presente caso os requisitos retromencionados, fazendo com que não haja nesse a presunção legal de omissão de receitas por créditos ou depósitos bancários de origem incomprovada, de acordo com o trecho do acórdão do CARF, de fls. 776 a 778 (e-processo), infratranscrito:

Conforme o Termo de Início de Fiscalização de 29/03/01 (fls. 13 e 14), no qual se indica a totalização de movimentação financeira por instituição bancária no ano-calendário de 1998 - obtida com base nas informações prestadas à Receita Federal pelas instituições financeiras, conforme o art. 11, § 2º, da Lei 9.311/96 - a recorrente é intimada à apresentação: a) dos extratos das contas bancárias que deram origem a tal movimentação financeira; b) dos livros comerciais obrigatórios nos quais a movimentação financeira esteja escriturada, assim como da documentação que lhe deu suporte; c) da DIPJ relativa ao ano-calendário de 1998; d) formulários de verificações obrigatórias preenchidos, atinentes aos cinco últimos exercícios. Mediante os Termos de Continuidade de Fiscalização e de Ação Fiscal, de 29/05/01 (fl. 75), de 22/08/01 (fl. 76), de 22/11/01 (fl. 78), permanece a solicitação dos livros contábeis conforme "b" acima.

Segundo o Termo de Intimação Fiscal de 22/02/02 (fl. 81), vê-se que a recorrente é intimada a comprovar, no prazo de cinco dias, a origem e a apresentar a escrita contábil (Diário e/ou Razão) da movimentação financeira referente ao ano-calendário de 1998, conforme a mesma totalização de movimentação financeira por instituição bancária indicada no Termo de Intimação Fiscal de 29/03/01 (é reproduzida a mesma totalização por instituição bancária no termo em causa).

No Termo de Intimação de Fiscalização de 7/03/03 (fl. 84), a recorrente é intimada a: a) apresentar Demonstrativo do Lucro Real do ano-calendário de 1998, com as adições e exclusões pertinentes; b) colocar à disposição para exame os livros contábeis e fiscais do período, bem como a documentação correspondente.

No Termo de Constatação Fiscal de 11/11/03 (fl. 90), é consignado que a recorrente não atenderá às intimações de 22/02/02 e de 7/03/03, reproduzindo o quadro contido no Termo de Intimação Fiscal de 22/02/02, que veicula a movimentação por total, no ano-calendário de 1998, discriminado por instituição financeira, para comprovação da origem e da correspondente escrituração nos livros contábeis, dessa movimentação financeira. Ainda, pelo Termo de Constatação Fiscal em questão, a recorrente é intimada ao cumprimento do contido nos referidos termos de intimação.

Observo que no Termo de Verificação Fiscal (fls. 158 a 162) que acompanha os autos de infração de IRPJ e de CSL é consignado

que, quanto à movimentação financeira de R\$ 14.444.401,21, constante do Relatório de Movimentação Financeira - Base CPMF, somente a de R\$ 5.003.326,76, para o Banco Santander Brasil S.A. foi escriturada em livros contábeis. E que, em relação aos R\$ 9.441.074,45 restantes, para os demais bancos, não há registro contábil da correspondente movimentação financeiras, caracterizando indício de omissão de receitas (fl. 158).

Ainda no referido Termo de Verificação Fiscal é dito que, após confrontação dos extratos bancários relativos a movimentações financeiras não escrituradas em livros contábeis, apresentados pela recorrente, constatou-se indício de omissão de receitas em depósitos a crédito no valor de R\$ 5.037.278,49 (fl. 159). Consta Demonstrativo de Movimentação Financeira de 1998 discriminados por mês, com subtotalizações trimestrais, indicando-se os totais de lançamentos a crédito, exclusões dos créditos, e totais líquidos. Figura a observação de que os valores da coluna "Excl. dos Créditos" correspondem a transferências entre bancos, contas garantidas (empréstimos) e devolução de cheques (fl. 159).

No anexo ao Termo de Verificação Fiscal constam cópias dos quadros demonstrativos e elaboração de demonstrativos por instituição financeira, consolidados por dia, de movimentações, com histórico - a bem ver, nos autos, tal anexo figura antes do Termo de Verificação Fiscal e logo após o Termo de Constatação Fiscal, nas fls. 93 a 157. Também no Termo de Verificação Fiscal é pontuado que se considerando não ter a recorrente apresentado o Demonstrativo de Lucro Real, conforme o Termo de 7/03/03, nem comprovado a origem da movimentação financeira, conforme o Termo de 22/02/02, é constituído crédito tributário de IRPJ e de CSL, por arbitramento do lucro, com base em receita conhecida, e de omissão da movimentação financeira não escriturada, consoante o art. 47, III, da Lei 8.981/95 (fl. 161).

Disso tudo, constato o seguinte.

Em nenhuma das intimações se fez remissão ao art. 42 da Lei 9.430/96, mesmo indireta ou obliquamente. Quer dizer, em nenhum momento é dito nas intimações sobre presunção de omissão de receitas, na falta de atendimento e comprovação das origens dos depósitos e créditos bancários.

Mais. Em nenhuma das intimações se requer a comprovação das origens de créditos individualizados.

A primeira intimação, de 23/03/01, foi para apresentação de extratos das contas bancárias que deram origem à movimentação financeira, do ano-calendário de 1998, indicada segundo totais por instituição bancária, e que derivam de informações prestadas pelas instituições financeiras à Receita Federal, nos termos do art. 11, § 2º, da Lei 9.311/96 (fls. 13 e 14).

A outra intimação atinente aos créditos e depósitos bancários, de 22/02/02, foi para comprovação da origem e apresentação da escrita contábil da movimentação financeira do ano-calendário de 1998, conforme a movimentação total por instituição bancária, que reproduz a indicada na primeira intimação (fl. 81). Mais uma intimação, mediante Termo de Constatação Fiscal, de 11/11/03, reitera a de 22/02/02, remetendo à movimentação financeira total por instituição financeira, no ano-calendário de 1998, reproduzindo novamente o quadro com as referidas totalizações (fl. 90).

Não tenho dúvidas, pois, que o caso não consagra presunção legal de omissão de receitas por créditos ou depósitos bancários de origem incomprovada, pela ausência dos requisitos que havia indicado alhures.”

Apontou que não estão presentes nos autos as cópias de extratos bancários entregues pela recorrente à fiscalização, e que só há nesses a elaboração de consolidação diária de créditos e depósitos bancários por instituição financeira, com expurgo de cheques devolvidos, de operações de crédito, de créditos de CPMF, de resgates de aplicações e de transferência entre constas da mesma titularidade.

Atestou que o próprio autuante estabelece, no TVF, que há um indicio de omissão de receitas, e não a omissão propriamente dita, e que o órgão julgador não pode realizar a atividade investigatória que é de competência da fiscalização, sob pena de supressão de instância e do cerceamento do direito de reação do contribuinte.

Nesse sentido, registrou que, tendo em vista que não há a presunção legal de omissão de receitas sobre a movimentação financeira, a fiscalização deveria ter aprofundado as investigações.

Consignou que devido à carência ou insuficiência de certeza do crédito tributário, a exigência fiscal fundada sob a rubrica “omissão” deve ser nula.

Afirmou que não deve prosperar a alegação da recorrente de que só deve ser realizado o arbitramento nos casos em que a escrituração contábil é imprestável.

Acentuou que há um equívoco redacional no TVF, pois esse não registrou expressamente que a recorrente não apresentou os livros contábeis e a escrituração contábil, a que se refere o Termo de Intimação de Fiscalização e o Termo de Constatação Fiscal.

Nesse sentido, esclareceu que só há presente nos autos o “Resumo – Demonstrativo de Resultado Ano 1.998” e a Demonstração de Resultado do Exercício de 1998.

Estabeleceu que o arbitramento feito pela fiscalização está correto, pois, além de inexistir lançamento “condicional”, nos termos do artigo 47, III, da Lei 8.981/95, reproduzido no artigo 530, III, do RIR, a falta da apresentação da escrituração contábil com os livros que a contém é suporte fático para o arbitramento.

Entendeu que não há vício na exigência fiscal denominada como “Receitas Correntes Fac.”, “Receitas Diversas Fac.”, “Receitas Correntes Col.”, “Receitas Diversas Col.” e “Devol. De Receitas”.

Consignou que não deve prosperar a alegação da recorrente no sentido de que essa não está sujeita ao IRPJ e à CSL por não apurar lucro, pois, além de essa não ter apresentado os documentos necessários, ela teve a sua imunidade “suspensa” devido ao descumprimento dos requisitos do artigo 14, III, do CTN e do artigo 12, § 2º, “c”, da Lei 9.532/97.

Nesse sentido, concedeu provimento parcial à exigência de IRPJ para excluir, por nulidade parcial, os valores de “omissão” de receitas por indício referentes à movimentação financeira, objeto do arbitramento do lucro.

Apontou que as receitas objeto do lançamento do PIS são as presentes no “Resumo – Demonstrativo de Resultado Ano 1.998”.

Afastou a exigência de PIS-Faturamento, afirmando que os preceitos legais em causa (artigo 2º, I, 8º, I e 9º, da Lei 9.715/98) e a suspensão da imunidade do IRPJ (motivo do lançamento), não trazem como consequência a sujeição da recorrente a esse tributo.

DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Intimada, a recorrente apresentou embargos de declaração de fls. 785 a 789 (e-processo), arguindo, em síntese, o que segue.

Primeiramente, afirmou que, tendo em vista que a recorrente não questionou o dispositivo legal utilizado para o lançamento, bem como não fez referência específica à autuação quanto ao PIS, resta evidente que ela não alegou a tese exposta pelo Relator na decisão recorrida.

Registrou que a recorrente apenas questionou em seu recurso a manutenção da imunidade quanto ao PIS e a existência de empréstimos bancários capazes de reduzir a omissão supostamente realizada por ela.

Consignou que a capitulação incorreta, imprecisa do auto de infração ou a ausência de enquadramento legal, não possui o condão de cancelar o lançamento, ainda mais quando a recorrente exerceu o seu direito à ampla defesa, pois essa se defende dos fatos a ela imputados e não dos dispositivos legais utilizados para o lançamento.

Apontou que como a recorrente não questionou a capitulação legal presente no lançamento, a invocação dessa pela decisão recorrida configura matéria nova suscitada de ofício.

Acentuou que, de acordo com os artigos 128 e 460 do CPC e os artigos 16 e 17 do Decreto 70.235/72, a apreciação da capitulação legal presente no lançamento pela decisão recorrida fere o Princípio do Ônus da Impugnação Específica e o do Efeito Devolutivo. Isso porque, além de a autoridade de primeira instância não ter analisado essa matéria, ela está preclusa e não é matéria de ordem pública.

Por fim, requereu que seja conhecido e provido o presente recurso, de modo a ser reconhecida a contradição apontada e restringido o mérito do julgado objeto do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso é tempestivo (fls. 782 e 783, numeração do e-processo).

A embargante alega contradição entre o pedido da contribuinte e o julgado no acórdão embargado.

Há potencialidade de contradição no referido acórdão, de modo que conheço dos embargos.

Como se viu do relatório, a PFN argui a contradição acima referida, pois o acórdão embargado enfrentou matéria suscitada de ofício, resultando num acórdão *extra petita*.

No caso, a matéria em questão se identifica na nulidade parcial por vício substancial, do lançamento de IRPJ e de CSL, quanto às receitas omitidas por “presunção” ou por indício, que compuseram o lucro arbitrado, e no cancelamento da exigência de PIS-Faturamento, por incompatibilidade do motivo com a pretensão de PIS sobre o faturamento.

Sobre essas duas matérias, o Acórdão nº 1103-00.269 deu provimento parcial por unanimidade de votos, quanto ao IRPJ e à CSL, e cancelou o lançamento de PIS, por maioria.

Para que não haja dúvidas sobre o que se põe, transcrevo a parte do voto do acórdão embargado referente às matérias:

Em nenhuma das intimações se fez remissão ao art. 42 da Lei 9.430/96, mesmo indireta ou obliquamente. Quer dizer, em nenhum momento é dito nas intimações sobre presunção de omissão de receitas, na falta de atendimento e comprovação das origens dos depósitos e créditos bancários.

Mais. Em nenhuma das intimações se requer a comprovação das origens de créditos individualizados.

*A primeira intimação, de 23/03/01, foi para apresentação de extratos das contas bancárias que deram origem à movimentação financeira, do ano-calendário de 1998, indicada segundo **totais por instituição bancária**, e que derivam de informações prestadas pelas instituições financeiras à Receita Federal, nos termos do art. 11, § 2º, da Lei 9.311/96 (fls. 13 e 14).*

*A outra **intimação** atinente aos créditos e depósitos bancários, de 22/02/02, foi para comprovação da origem e apresentação da escrita contábil da movimentação financeira do ano-calendário de 1998, **conforme a movimentação total por instituição bancária, que reproduz a indicada na primeira intimação (fl. 81)**. Mais uma **intimação**, mediante Termo de Constatação Fiscal, de 11/11/03, reitera a de 22/02/02, remetendo à **movimentação financeira total por instituição financeira, no***

ano-calendário de 1998, reproduzindo novamente o quadro com as referidas totalizações (fl. 90).

Não tenho dúvidas, pois, que o caso não consagra presunção legal de omissão de receitas por créditos ou depósitos bancários de origem incomprovada, pela ausência dos requisitos que havia indicado alhures.

No caso vertente, as intimações foram para comprovação da origem dos saldos, ou melhor, do valor de totalização de movimentação financeira por instituição bancária, e da correspondente escrituração nos livros contábeis dessa movimentação.

Ademais, não há nos autos cópia dos extratos bancários oferecidos pela recorrente à fiscalização, em atendimento à primeira intimação (fls. 13 e 14). O que há é a elaboração pelo autuante de consolidação diária de créditos e depósitos bancários, por instituição financeira, com expurgo de cheques devolvidos, de operações de crédito, de créditos de CPMF, de resgates de aplicações e de transferência entre contas de mesma titularidade (fls. 95 a 157). E isso, no anexo do Termo de Verificação Fiscal que acompanha os autos de infração de IRPJ e de CSL. Ou seja, na conclusão do procedimento fiscal com a últimação dos atos de lançamento.

*Não por menos, no Termo de Verificação Fiscal, o próprio autuante fala textualmente em **indício** de omissão de receitas, e não de omissão de receitas (fls. 158 e 159).*

*De outra parte, não cabe ao órgão julgador **suprir** a atividade investigatória da fiscalização, sob pena de cerceamento do direito de reação do contribuinte, bem como de supressão de instância.*

Outrossim, entendo que caberia à autoridade fiscalizadora ter aprofundado as investigações, diante da ausência da presunção legal de omissão de receitas sobre movimentação financeira.

Reputo, pois, estar eivada de nulidade a exigência fiscal fundada sob a rubrica de “omissão”, conforme o quadro de fl. 161, e o quadro de fl. 159 (como “Demonstrativo da Movimentação Financeira em 1998”), por carência ou insuficiência de certeza do crédito tributário.

Acentuo que a situação aqui é diversa da posta em relação à da “suspensão” de imunidade, questão a qual já apreciei anteriormente. Lá, naquele contexto, o não atendimento às intimações faz recair o ônus sobre a recorrente, a ilidir a existência de alguma receita correspondente a toda a movimentação financeira. É bem diverso do que se dá na questão em exame.

Noutra senda, a recorrente alega que somente quando se mostre imprestável a escrituração contábil caberia o arbitramento, o que não se dá no caso em dissídio, porquanto a autoridade fiscal

não a rechaçou em tais termos, ademais do que, a bem ver, houve déficit de R\$ 1.090.480,65, conforme Demonstração de Resultado do Exercício anexado ao recurso (fls. 502 e 503), e não um superávit.

Não merece agasalho a arguição da recorrente sobre essa questão.

O que vejo aqui é o seguinte. Embora o Termo de Verificação Fiscal não se tenha pautado, nesse passo, da melhor forma, pois deixou de dizer expressamente que a recorrente não apresentara os livros contábeis e, assim, a escrituração contábil, a que se refere o Termo de Intimação de Fiscalização de fl. 84 e o Termo de Constatação Fiscal de fl. 90, nota-se que se cuida de equívoco redacional.

Sucedede que não vi nos autos a cópia da referida escrituração contábil, tampouco dos livros contábeis requeridos pela fiscalização. Localizei, sim, “Resumo – Demonstrativo de Resultado Ano 1.998” (fl. 92), mas não cópia dos livros contendo a escrituração contábil.

Ainda, o que a recorrente traz, junto com o recurso, é tão só a Demonstração de Resultado do Exercício de 1998 (fls. 502 e 503), mas não a referida escrituração contábil.

Ademais disso, em matéria de arbitramento, descabe pretender rechaçá-lo trazendo a escrituração contábil só após a lavratura dos lançamentos, porquanto inexistente lançamento “condicional”.

A questão, pois, é de falta de apresentação da escrituração contábil com os livros que a contém, e não de imprestabilidade daquela. Ora, tal falta é suporte fático para arbitramento, conforme o art. 47, III, da Lei 8.981/95, reproduzido no art. 530, III, do RIR/99. Aliás, o Termo de Verificação Fiscal e o autos de infração de IRPJ faz expressa remissão ao art. 47, III, da Lei 8.981/95.

Por conseguinte, não vejo eiva a derruir o arbitramento levado a efeito pelo autuante.

Nesse sentido, não diviso vício na exigência fiscal ancorada sobre “Receitas Correntes Fac.”, “Receitas Diversos Fac.”, “Receitas Correntes Col.”, “Receitas Diversas Col.” Menos “Devol. de Receitas”, conforme o mesmo quadro de fl. 161 do Termo de Verificação Fiscal, e o quadro da fl. 91, este, elaborado pela recorrente durante a fiscalização.

Ainda, no caso vertente, não vejo como se possa acolher a alegação de que a recorrente não se sujeitaria ao IRPJ e à CSL, por não apurar lucro, e sim somente superávit, por ser entidade sem fins lucrativos.

Sucedede que, aqui, a recorrente teve a imunidade “suspensa”, por descumprimento dos requisitos do art. 14, III, do CTN e do art. 12, § 2º, “c”, da Lei 9.532/97.

Não houve sequer apresentação de escrituração contábil regular e, assim, dos Livros Diário e Razão.

Nesse contexto, não endosso a alegação de inexistência de lucro a ensejar o afastamento da incidência de IRPJ e de CSL, com base em arbitramento do lucro.

*Sob essa ordem de considerações, no que pertine à exigência de IRPJ, dou **provimento parcial para excluir, por nulidade parcial, os valores de “omissão” de receitas** por indício, correspondentes à movimentação financeira, objeto do arbitramento do lucro.*

*No que toca à **exação do PIS**, passo a deduzir o que se segue.*

Consoante o “Demonstrativo de Apuração de 1998” (fl. 382) do Termo de Verificação Fiscal (fls. 381 a 383), noto que as receitas objetivadas no lançamento não contemplam aquelas de “omissão” por indícios, que participaram da apuração do IRPJ e da CSL por arbitramento.

Vejo que as receitas objeto do lançamento são aquelas informadas pela recorrente, na fase de fiscalização, conforme “Resumo – Demonstrativo de Resultado Ano 1.998” (fls. 92 e 378).

*Impende registrar que o auto de infração lança suporte nos arts. 2º, I, 8º, I e 9º, da Lei 9.715/98 (fl. 389) e assim no Termo de Verificação Fiscal (fl. 382). E o **motivo** do lançamento foi o descumprimento de requisitos constitucionais, com o que a recorrente teve suspensa sua imunidade do IRPJ, como se constata do Termo de Verificação Fiscal (fls. 381 e 382).*

Era a seguinte a dicção dos arts. 2º, 8º e 9º, da Lei 9.715/98:

Art. 2º A Contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, **com base no faturamento do mês;**

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários; (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§ 1º. As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

§ 2º. Excluem-se do disposto no inciso II deste artigo os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições ali referidas, custeadas com recursos originários dos Orçamentos Fiscal e da

Seguridade Social.

§ 3º. Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

§ 4º. Não se incluem, igualmente, na base de cálculo da contribuição das empresas públicas e das sociedades de economia mista, os recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União. (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 5º. O disposto nos §§ 2º, 3º e 4º somente se aplica a partir de 1º de novembro de 1996.

§ 6º. A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I - zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento;

II - um por cento sobre a folha de salários;

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes de capital recebidas.

Art. 9º À contribuição para o PIS/PASEP aplicam-se as penalidades e demais acréscimos previstos na legislação do imposto sobre a renda.

Posto isso, e diante do motivo do lançamento, não vejo como possa prosperar a pretensão fiscal.

*Os preceitos legais em causa e **conectados com o motivo do lançamento não permitem extrair o juízo** de que a recorrente se sujeita ao **PIS-Faturamento**.*

*A suspensão da imunidade do IRPJ não tem relação, ou melhor, **não tem o condão** sujeitar a recorrente ao PIS com base no faturamento. E os dispositivos legais invocados pela autoridade fiscal para sua pretensão não a socorrem.*

Tanto que o acórdão a quo concorre com inovação, para salvar o lançamento.

Não por menos, no voto do relator de decisório de origem, é feita a remissão ao art. 13 da Medida Provisória 2.158/01, aos arts. 9º e 46, do Decreto 4.524/02 e aos arts. 9º e 47, da Instrução Normativa SRF 247/02, que reproduzem os arts. 9º e 46 do referido decreto. E, dessa forma, conclui que a recorrente não se sujeita ao PIS-Folha de Pagamentos por não possuir o Certificado de Entidade de Assistência Social.

Sob o manto dessas considerações, dou provimento ao recurso quanto à exigência de PIS-Faturamento.(fls. 777 a 781, numeração do e-processo, negrejamos)

Nenhuma contradição há no acórdão embargado. Aliás, contradição propriamente dita seria entre os fundamentos, ou entre fundamento(s) e dispositivo, ou mesmo no dispositivo.

O fato de a decisão sobre as questões em comentário ter sido fundada em argumentos não articulados pela recorrente não representa contradição no acórdão, tampouco julgamento *extra petita*. Aliás, os aspectos levantados pela PFN foram inclusive objeto de debate durante o julgamento, conquanto não conste expressamente no voto.

Por outro lado, é consabido que os embargos aclaratórios são espécie recursiva que não se prestam a reexame de matéria, tendo caráter integrativo, e não substitutivo da decisão embargada. Eventual efeito infringente pode emergir dos embargos, mas como mera consequência lógica ou necessária, do saneamento de contradição ou de omissão (jamais de obscuridade). Não é o caso; não há contradição a ser sanada.

Nessa ordem de considerações, conheço dos embargos e lhes nego provimento.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 4 de junho de 2014

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator