



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

**Processo n°** 10670.002143/2010-05  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1301-002.503 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2017  
**Matéria** OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITO BANCÁRIO  
**Embargante** PRISMA PRÉ VESTIBULAR LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

**FUNDAMENTOS DA DECISÃO. OBSCURIDADE. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. CABIMENTO.**

Cabem embargos declaratórios, para sanar obscuridade, quando os fundamentos da decisão possam transmitir a ideia errônea de que determinados fatos ou circunstâncias foram tidos como comprovados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração para, sem efeitos infringentes, eliminar a obscuridade apontada pela embargante.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos por PRISMA PRÉ VESTIBULAR LTDA. contra o Acórdão nº 1301-001.956 (fls. 19.692 a 19.720), da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, cuja ementa está assim redigida:

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

Ano-calendário: 2006, 2007

#### **ARBITRAMENTO DO LUCRO.**

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, tributado com base no lucro presumido, deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, com vícios, erros ou deficiências que tomem a escrituração imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

#### **LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA CONHECIDA.**

O Lucro arbitrado das pessoas jurídicas quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados para o lucro presumido, acrescidos de vinte por cento.

#### **MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE DOLO.**

Incabível a qualificação da multa de ofício quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da autuada. A divergência na interpretação de artigo de lei tributária não justifica a aplicação da multa exacerbada, quando as informações respectivas estavam devidamente escrituradas na contabilidade da empresa.

#### **TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS.**

Em se tratando de exigências reflexas de tributos e contribuições que têm por base o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE -IRRF**

#### **IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA.**

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa. O rendimento pago será considerado líquido, cabendo o reajuste do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

A embargante sustenta que o acórdão contém contradições, obscuridade e omissões relativamente aos seguintes pontos: a) falta de manifestação acerca do percentual adotado para determinação do lucro arbitrado; e b) falta de apreciação de pedido expresso para excluir do polo passivo do lançamento o sócio da pessoa jurídica autuada, Manoel José Pereira Neto, indicado como responsável solidário.

Sobre o primeiro ponto, disse a embargante que, no voto condutor do acórdão embargado, o relator afirmara que não se poderia examinar o percentual de apuração do lucro arbitrado, por ausência de pedido expresso nesse sentido. Entretanto, ao discutir o cabimento

da multa qualificada, o recurso teria feito referência à impossibilidade de aplicação do percentual de 32% na apuração do lucro arbitrado.

O pedido e a argumentação estariam presentes no contexto e na compreensão lógica do recurso, pois, embora não tenha sido formulado o pedido no tópico próprio, haveria menção expressa, no item que cuida da multa qualificada, à ilegalidade da aplicação do percentual de 32% para apurar a base de cálculo do IRPJ, sendo o pedido uma decorrência lógica da narração dos fatos. O relator, por outro lado, teria admitido como comprovada, em vista dos contratos apresentados, a origem de parte das receitas como sendo a venda de material didático.

Quanto ao segundo ponto, alegou a embargante a existência de pedido explícito de exclusão de responsabilidade solidária do sócio Manoel José Pereira Neto. As alegações que servem de fundamento a essa pretensão seriam as mesmas que embasam o pedido formulado em favor da pessoa jurídica autuada, razão pela qual haveria omissão e contradição no acórdão ao deixar de se manifestar sobre esse ponto.

Os embargos foram admitidos no despacho de fl. 19.787 e, assim, vieram a julgamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Nos termos do art. 65 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, cabem embargos de declaração nas hipóteses em que o acórdão contenha obscuridade; contradição entre a decisão e seus fundamentos; ou omissão acerca de ponto sobre o qual a turma deveria pronunciar-se.

A embargante acusou a existência dos três vícios relativamente a dois pontos do acórdão: a) o percentual aplicado para apurar o lucro arbitrado; e b) a responsabilidade solidária do sócio Manoel José Pereira Neto.

No que toca ao percentual do lucro arbitrado, a Fiscalização adotou 38,4%, considerando tratar-se de receitas oriundas de prestação de serviços. A embargante, ao contrário, sustenta que parte das receitas tem origem na venda de material didático e, assim, estaria sujeita a percentual menor, ou seja, 9,6%.

Não há, nesse ponto, omissão apta a ensejar embargos declaratórios. A embargante admite que não há de fato pedido expresso para reduzir o percentual de apuração do lucro arbitrado. Afirma, porém, que, ao discutir a multa qualificada e a imunidade, fizera referência aos percentuais de arbitramento, e que de tal referência e da narração dos fatos decorreria, por questão lógica, a pretensão de reduzir o percentual.

Em suma, o pedido não foi formulado de forma expressa, mas estaria subjacente aos argumentos articulados no recurso, na parte em que este tratava de outra

matéria. Como se vê, a identificação da existência do pedido dependia da interpretação do órgão julgador. Era necessário que a interpretação dada àqueles argumentos permitisse ver o que estava encoberto.

Este é o ponto: se a decisão embargada silenciasse por completo acerca do percentual cabível para a apuração do lucro arbitrado, se poderia cogitar de omissão. Mas, no caso em exame, existe no voto referência expressa à matéria. A decisão embargada, diante dos argumentos articulados no recurso, entendeu que nenhum pedido, seja principal ou subsidiário, havia acerca da redução do percentual de arbitramento.

Se o pedido fosse expresso, a decisão teria necessariamente de se manifestar sobre ele. Sendo "*implícito*", porém, a sua apreciação dependia de que o órgão, em primeiro lugar, reconhecesse a sua existência, interpretando os argumentos aos quais o pedido era subjacente. Dessa forma, se o julgador entendesse que não existia pedido específico decorrente daqueles argumentos, isso poderia, no pior cenário, caracterizar erro de interpretação, mas não é, nem se equipara a omissão capaz de ensejar embargos declaratórios.

No caso, a decisão se manifestou sobre a matéria, inclinando-se pelo entendimento de que não havia pedido de alteração dos percentuais, como se constata do trecho abaixo reproduzido:

A discussão quanto a natureza jurídica de tais receitas, venda de material didático ou prestação de serviços, só seria relevante para fins de determinar a alíquota aplicável para fins de determinação do lucro arbitrado, uma vez que os percentuais incidentes sobre as mesmas são distintos. Contudo, em razão da **inexistência de pedido alternativo** quanto a este particular, **não há como sobre isto me manifestar, por não estar referida questão subjudice. Saliento que o recorrente tão somente se valeu do argumento da imunidade das mesmas, mas nunca atacou o percentual usado pela fiscalização para fins de determinação do lucro arbitrado.** (g.n.) (fl. 19.716)

Como se vê, não há omissão. Pode, sim, ter havido equívoco na interpretação do recurso; mas, para esses casos, embargos declaratórios não são o remédio.

Ainda sobre essa questão, é necessário esclarecer um ponto que, tendo sido tratado no voto vencedor, pode levar a uma compreensão errônea. A embargante, de forma equivocada, afirmou que o relator teria admitido como comprovada, em vista dos contratos trazidos com o recurso, a origem de parte das receitas como sendo de venda de material didático.

Eis o trecho do voto que levou a embargante a essa conclusão:

Penso que a nova documentação, no mínimo, seria capaz de desconstruir o principal argumento da Fiscalização para a reclassificação, qual seja, a falta de comprovação por parte do contribuinte de que se tratava de efetiva venda de material didático. Não há dúvida que os contratos juntados fazem clara distinção entre mensalidade e material didático. (fl. 19.717)

A infração que motivou o lançamento, na parte que se examina, foi precisamente a falta de comprovação de que parte expressiva das receitas declaradas provinha da venda de mercadoria. Nesse sentido, consta do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 111 a 142):

**CONSIDERAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO:** Não houve qualquer comprovação que as receitas escrituradas nos livros contábeis na conta 60045-0, **VENDA DE MATERIAL DIDÁTICO**, foram efetivamente provenientes de operações dessa natureza. É evidente que essas receitas são provenientes de prestação de serviços educacionais. Houve simulação de receitas de venda de material didático. A empresa entendeu que assim elas ficariam livres de tributação. Como prova disso, essas receitas foram escrituradas em grupo de contas sintéticas denominado "RECEITAS IMUNES/ISENTAS". Haveria duas possibilidades da venda de material didático: venda de produtos de fabricação própria ou revenda. O PRISMA não comprovou a fabricação ou a compra dos supostos produtos vendidos/revendidos. A escrituração contábil deve ser lastreada em documentos hábeis e idôneos, que comprovem os fatos efetivamente ocorridos, inclusive a veracidade desses fatos. O fato de haver escrituração autenticada em cartório não comprova que os lançamentos contábeis escriturados são verídicos e correspondem aos fatos efetivamente ocorridos. (fl. 132)

(...)

Ficou caracterizado que as receitas escrituradas na conta contábil "VENDA DE MATERIAL DIDÁTICO", código 60045-0, foram efetivamente provenientes de prestação de serviços, conforme relatado anteriormente, mais especificamente no item que trata do arbitramento do lucro. Assim sendo, essas receitas foram tributadas como RECEITAS DE PRESTAÇÃO SERVIÇOS. Sobre elas foram apurados e constituídos de ofício os créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS. (fl. 135)

(...)

O PRISMA apresentou as DIPJs 2007 e 2008, referentes aos anos-calendário 2006 e 2007, com faturamento muito inferior ao efetivamente ocorrido. Destaco novamente que nessas declarações somente foram informadas as receitas escrituradas na conta contábil "SERVIÇOS PRESTADOS A VISTA", que representam a minoria das receitas escrituradas. A grande maioria das receitas escrituradas foi contabilizada na conta "VENDA DE MATERIAL DIDÁTICO", como imunes/isentas. O PRISMA simulou que a maioria de suas receitas foi proveniente dessas vendas. Na verdade, essas receitas foram provenientes de prestação de serviços educacionais, que é a atividade operacional efetivamente desenvolvida pela empresa. Ao adotar esse procedimento, o PRISMA reduziu substancialmente as receitas tributáveis informadas em DIPJs, bem como a base de cálculo dos tributos e contribuições federais. Assim sendo, reduziu de forma fraudulenta os débitos declarados em DCTFs e conseqüentemente os valores devidos e pagos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS. (fl. 139)

A discrepância entre as receitas de prestação de serviços e as de venda de material escolar evidencia-se no quadro abaixo, extraído também do TVF:

ESPECIFICAÇÃO	ANO-CALENDÁRIO	
	2006	2007
RECEITAS DE SERVIÇOS	751.675,74	909.640,00
RECEITAS DE REVENDA DE MATERIAL	2.302.680,00	2.636.130,00
RECEITAS TOTAIS	3.054.355,74	3.545.770,00
% RECEITAS DE REVENDA DE MATERIAL/RECEITAS TOTAIS	75,39%	74,35%

A principal atividade econômica da embargante era a prestação de serviços escolares e de ensino em geral. Entretanto, na composição de sua receita total, a revenda de mercadoria respondia por mais de setenta por cento em 2006 e 2007.

A contribuinte, embora intimada pela Fiscalização, não fez prova de que R\$ 2.302.680,00 e R\$ 2.636.130,00 decorressem de venda de material em 2006 e 2007 respectivamente. Da mesma forma, a impugnação não se fez acompanhar de qualquer elemento de prova nesse sentido, razão pela qual foi mantido o lançamento nessa parte.

Com o recurso, vêm aos autos uma grande quantidade de cópias de contratos, com as quais a embargante busca demonstrar que parte das receitas tem origem na venda de material escolar.

De início, seria necessário que a embargante explicasse o motivo pelo qual tais documentos não foram exibidos à Fiscalização, ou o porquê não foram trazidos com impugnação, já que, em regra, não se admite a juntada de documentos com o recurso, salvo nos casos expressamente previstos no Decreto nº 70.235/1972.

Porém, ainda que tais documentos venham a ser admitidos, eles em si não provam que parte das receitas se deve à venda de mercadorias. Ao contrário, os contratos têm por objeto a prestação de serviços educacionais (p. ex. fls. 2.904 a 2.907). O fornecimento de material escolar não constitui objeto de contratação autônoma, mas faz parte da prestação de serviço.

Convém lembrar que existem serviços que são prestados com fornecimento de mercadorias, sem que essa circunstância autorize, para fins de incidência tributária, a segregação das receitas em prestação de serviços e venda de mercadorias, salvo previsão legal expressa em sentido contrário.

É o que dispõe a Lei Complementar nº 116/2003:

*Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

(...)

*§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, **os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.** (g.n.)*

Na lista anexa à Lei Complementar nº 116 se encontra a prestação de serviços educacionais, sem qualquer ressalva. Confira-se:

*8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.*

8.01 – *Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.*

8.02 – *Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.*

Daí se conclui que o fornecimento de material escolar se dá no contexto do serviço que a embargante se obrigou a prestar. Não existe operação autônoma de venda de mercadorias (material escolar).

Por outro lado, não se pode ver nos documentos exibidos pela embargante um instrumento de formalização de dois contratos distintos: um de prestação de serviços educacionais e outro de venda de material escolar. Isso porque essa prática é ilícita, vedada pelo art. 39, inciso I, da Lei nº 8.078/1990, o Código de Defesa do Consumidor - CDC, por ser abusiva. Eis o dispositivo legal:

*Art. 39. É vedado ao fornecedor de produtos ou serviços, dentre outras práticas abusivas:*

*I - condicionar o fornecimento de produto ou de serviço ao fornecimento de outro produto ou serviço, bem como, sem justa causa, a limites quantitativos;*

À luz desse dispositivo, a embargante não poderia condicionar o contrato de prestação de serviços educacionais à celebração de um outro contrato, o de venda de material escolar, caracterizando assim a prática abusiva conhecida como "*venda casada*", que é exatamente que o art. 39, inciso I, do CDC, pretende evitar.

Presume-se que a embargante, nas relações com seus clientes, tenha se comportado em conformidade com a lei e com o Direito. Portanto, se houve fornecimento de material escolar, isso se fez no âmbito da prestação do serviço e de forma inseparável dele. Por esse motivo, não tem fundamento qualquer pretensão de segregar as receitas de prestação de serviços das receitas de vendas, sobretudo em proporções exorbitantes como as que se vêem no caso em exame.

Por fim, resta dizer que a prova da venda de mercadorias se faz com a exibição das respectivas notas fiscais, que não foram trazidas aos autos.

Por essas razões, nesse primeiro ponto, os embargos devem ser acolhidos apenas para eliminar a obscuridade, afastando o entendimento equivocado de que fora aceita como provada a existência de receitas oriundas da venda de mercadorias.

Quanto ao segundo ponto, referente à responsabilidade solidária de Manoel José Pereira Neto, é preciso lembrar que este atuado não impugnou o lançamento, nem interpôs recurso contra a decisão de primeira instância.

A embargante, por sua vez, não tem interesse, nem legitimidade para deduzir qualquer pretensão recursal específica em favor do responsável solidário, embora o eventual provimento do recurso possa, de alguma forma, favorecer o corresponsável revel.

No voto condutor do acórdão, o relator se manifestou claramente no sentido de que não caberia apreciar qualquer pedido em favor de Manoel José Pereira Neto ante a ausência de recurso pelo interessado. Confira-se:

Processo nº 10670.002143/2010-05  
Acórdão n.º **1301-002.503**

**S1-C3T1**  
Fl. 19.796

---

Por fim, **deixo de me manifestar sobre a responsabilidade solidária do Sr. Manoel Pereira Neto**, em razão de não haver fundamentação específica quanto a este tópico no Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, e **por também não haver recurso do responsável solidário**. (fl. 19.719)

Do voto consta, de forma clara e inequívoca, o motivo pelo qual o relator deixava de se manifestar sobre a responsabilidade solidária de Manoel José Pereira Neto. Portanto, nesse ponto não há omissão ou qualquer outro vício capaz de ensejar embargos declaratórios.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por acolher parcialmente os embargos para, sem efeitos infringentes, eliminar a obscuridade apontada pela embargante.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior