



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Recurso nº : RP/103-132.746
Matéria : IRPJ e OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO E EDUCAÇÃO LTDA.
Sessão de : 14 de março de 2005
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

DECADÊNCIA – IRPJ - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - MANTENÇA DE VALORES À MARGEM DA CONTABILIDADE - A presunção de omissão de receitas que legitima a exigência de tributação há que se verificar nos casos específicos previstos em lei ou em face de prova direta sendo que, em demais hipóteses a tributação por presunção não se legitima por ausência de fundamento legal. Em sendo impossível a busca de elementos concretos pela imprestabilidade da escrita o legislador criou a figura do chamado arbitramento de lucros, quando então não há nem de se cogitar da figura da presunção.

MULTA QUALIFICADA – Não se justifica a aplicação de multa agravada quando incomprovado o dolo, condição central para a exasperação da penalidade conforme interpretação dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Recurso especial negado.

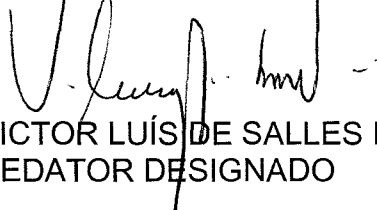
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Clóvis Alves (Relator) que deu provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Victor Luís de Salles Freire.

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2005

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NADER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

Recurso nº : RP/103-132.746
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO E EDUCAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial, interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional; com base no inciso I do artigo 32º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 32/98, contra o acórdão 103-21.255 de 11 de junho de 2003.

Trata a lide de exigência de imposto de renda pessoa jurídica, IRPJ, Contribuições para o PIS, CSLL e COFINS, lançados contra a empresa em virtude da constatação de omissão de receitas.

Tratando-se de RP, no qual o PFN pretende a reforma de todo julgado, necessário se faz historiar a lide para melhor compreensão e julgamento com pleno conhecimento dos fatos.

A fiscalização compareceu à instituição de educação e cultura para cumprir MPF quanto às verificações obrigatórias em relação ao PIS.

Com base nos contratos de prestação de serviços e a relação de alunos matriculados, a fiscalização elaborou planilha a fim de confrontar o faturamento estimado (com base no nº de alunos e valores das mensalidades de diversos cursos) com o faturamento contabilizado e declarado, cuja confrontação indicou haver uma diferença considerável.

Intimado a falar sobre a diferença apurada, a escola respondeu através do documento de folhas 368/370, em resumo: que cumpre função social, oferece bolsas de estudo, integrais e parciais e perdões de pagamento de mensalidades em casos. Todavia não apresentou qualquer documento que respaldasse suas afirmações.

Foi então emitido outro MPF para estender a fiscalização visando a apuração de omissão de receitas.

Com base nos livros: diário, razão e registro de matrículas, a auditoria foi iniciada.



A Escola foi intimada a elaborar em relação aos anos de 1997 e 1998, a relação dos bolsistas, parciais e totais, descontos, alunos com crédito educativo.

Em resposta a contribuinte afirmou não manter registros das bolsas e descontos outorgados aos alunos, especialmente após o encerramento do ano letivo. Quanto aos alunos detentores de crédito educativo disse que ocorrem atrasos nos repasses pela CEF e que a contabilização é feita de forma global e não individual.

A fiscalização intimou o contribuinte a apresentar todos os contratos de prestação de serviços relativos aos alunos matriculados nos anos de 1997 e 1998, e uma relação nominal dos alunos por curso em meio magnético. (fl 375).

A empresa não respondeu. Reintimada (fl. 377), a empresa disse ser dispensável a guarda dos contratos além do ano letivo a que se referem.

Reintimado (fl. 380/381), o contribuinte novamente não apresentou a documentação solicitada.

A fiscalização então lavrou auto de infração aplicando a multa regulamentar art. 948 RIR/99, em virtude do embaraço à fiscalização.

Tendo em vista a impossibilidade de se chegar à verdade dos fatos através dos livros e documentos obtidos junto a empresa, a fiscalização intimou 3.678 alunos de um total de 3.890.

Do resultado das intimações foram formados três grupos;

1. – 893 alunos responderam e comprovaram com documentos os pagamentos realizados – recibos – boletos bancários etc.

2. – 1. 169 alunos – responderam que pagaram, anexaram, contratos, certidões de freqüências, de conclusão ou diplomas de conclusão, porém não juntaram os recibos comprovando os pagamentos.

3 – 1.616 alunos – não responderam às intimações.

Com base nas respostas, e expurgando os alunos cuja matrícula foram cancelada, desistentes do curso, inadimplentes, transferidos para outras escolas, bolsistas parciais e totais, incluindo os funcionários da escola, a fiscalização elaborou planilha contendo os pagamentos mensais não contabilizados e intimou a empresa a manifestar a respeito.

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

A empresa respondeu à intimação com questionamentos sobre as quantidades de alunos expurgados, por abandono, transferidos, trancamento de matrícula e bolsista.

A fiscalização, em resposta aos questionamentos da escola quanto aos demonstrativos apresentados disse que os abandonos, transferidos, trancamento de matrícula foram obtidos no livro de registro de matrículas, fornecidos pelo próprio contribuinte, além disso também se baseou nas respostas dos alunos que informaram ter abandonado o curso. Quanto aos descontos bolsas totais ou parciais se baseou nas respostas dos alunos, sendo considerados como bolsa total os funcionários da empresa. As datas de consideração da omissão são aquelas constantes da planilha apresentada ao contribuinte contendo a indicação do mês em que não foi encontrado o pagamento efetuado pelo aluno, e o valor é aquele referente ao mês em questão que não fora contabilizado.

Então a fiscalização realizou o lançamento considerando como receitas omitidas os valores relativos a todos alunos não expurgados e que não constavam como recebidos pela empresa, aplicando a multa qualificada de 150%.

A empresa impugnou o lançamento, tendo a 3ª Turma de julgamento da DRJ em Ribeirão Preto, através do acórdão 1.802 de 24 de julho de 2.002, (fl.18.257) mantido o lançamento.

Inconformada a empresa apresentou recurso voluntário e a 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 103-21.255 de 11 de junho de 2.003, deu provimento parcial ao recurso para:

Por maioria de votos:

- Acolher a preliminar de decadência em relação ao fato gerador ocorrido no primeiro trimestre de 1997.

- Excluir da tributação a verba correspondente a 2.785 (dois mil setecentos e oitenta e cinco) alunos, em relação aos quais não houve a comprovação de pagamento das mensalidades.

- Reduzir a multa de ofício de 150% para 75%

Por unanimidade de votos:

Excluir os valores das contribuições ao PIS e COFINS, exigidos de ofício, da base de cálculo do IRPJ.

Inconformado com o acórdão prolatado, o Procurador da Fazenda Nacional, apresentou Recurso Especial com fundamento no artigo 5º inciso I do



Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 55/98, em relação aos seguintes temas.

DECADÊNCIA:

Diz o recorrente que incorreu a decadência pois tendo sido aplicada a multa de 300%, o prazo previsto é o do artigo 173 e não 150 do CTN, visto que as provas acostadas aos autos demonstram o intuito doloso do contribuinte de impedir ao Fisco o conhecimento do fato gerador dos tributos.

Diz que nos casos de lançamento por homologação o prazo decadencial inicia na data da entrega da declaração de rendimentos, cita como exemplo da tese defendida o Acórdão CSRF /01-02.403 de relatoria do então eminente Conselheiro Celso Alves Feitosa.

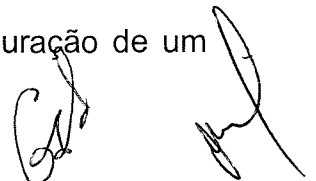
Diz que tal entendimento deriva da leitura do artigo 150 do CTN que disciplina o lançamento por homologação quando diz que a autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Diz que o prazo para a homologação só pode ter início quando seja possível à administração pública apreciar as informações que fundamentaram este pagamento.

MÉRITO

Diz que andou mal a Câmara ao afastar a tributação baseada em omissão de receitas – relativa aos alunos que não apresentaram os comprovantes de pagamentos (1.169) e pelos que não deram respostas (1.616), pois importante salientar que a jurisprudência do Conselho está pacificada no sentido de que os autos de infração podem estar baseados em presunção simples da ocorrência do fato gerador, desde que esta presunção decorra da apresentação de indícios veementes. Transcreve as ementas dos acórdãos 104-16.926, 101-93.039 e 106-11.805.

Diz que nos presentes autos nem seria necessário apelar para a presunção da ocorrência do fato gerador dos tributos, eis que a fiscalização trouxe, efetivamente, **prova**, do acontecimento dos fatos que importam em obrigação tributária.

Afirma que foi o próprio recorrido que forneceu a relação de alunos matriculados por período fiscalizado, e também informou que os contratos de prestação de serviços, celebrados com os tais alunos, possuem a duração de um



Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

ano. Conclui que os referidos contratos legitimavam o recorrido a exigir o pagamento durante um ano, de mensalidades correspondentes à referida prestação de serviços.

Cita doutrina de José Luiz Bulhões Pedreira, sobre o tema para enfatizar que a receita deve ser considerada à medida que os serviços são fornecidos.

Diz que esse regime de competência não significa, o reconhecimento obrigatório de receita que o recorrido poderia não receber, em função da inadimplência e outros fatores, caberia a ele ao menos provar que não reconheceu porque as receitas se converteriam em perdas, e portanto, que incidiria o disposto no artigo 9º da Lei nº 9.430; entretanto não apresentou prova nenhuma.

Diz que a fiscalização fundamentou o lançamento não em simples presunção, mas em provas testemunhais, que não foram, em nenhum momento refutadas pelo recorrido. Cita jurisprudência do Conselho – Acórdãos 108-06294, 108-05.713 e 101-92.814, sobre o tema.

Diz que o fato de vários alunos que foram intimados e que não guardaram os recibos terem se dirigido à instituição que lhes negou a prova do pagamento. Tal fato combinado com os contratos firmados conferem ampla dignidade à prova testemunhal de que o recorrido auferiu as receitas com as mensalidades, prova essa que, importante reiterar, não foi em momento algum rebatida pelo recorrido.

Em relação aos alunos que não responderam à intimação da Receita Federal diz que não há o que falar em incorrência do ilícito fiscal, pois se trata de presunção legal que inverte o ônus da prova, eis que as receitas de mensalidades foram contratadas, conforme informado pelo recorrido.

Sobre o tema de tributação de omissão de receitas de mensalidades escolares cita o acórdão 101-93.813 de relatoria do Dr. Kazuki Shiobara.

Diz que a omissão de receitas quando sua prova não estiver estabelecida na legislação pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador. (Ac. 105-04.032/90).

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA

Diz que não há a menor dúvida de que o contribuinte, ao informar faturamento menor do que o real ao Fisco, procurou impedir ou retardar, o reconhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do



Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

tributo. Tal fato restou provado nos autos. Diz que o evidente intuito de fraude reside exatamente na prática reiterada do mesmo ilícito, durante os anos de 1997 e 1998, cita jurisprudência do Conselho sobre o tema.

Finaliza dizendo que estando presente a fraude, o prazo de decadência deve ser contado de acordo com o previsto no artigo 173, I do CTN.

O presidente da Câmara recorrida através do despacho 103-0.162/2004, Deu seguimento ao recurso especial,

Cientificada e irresignada com a decisão, a contribuinte apresentou tempestivamente Contra razões ao Recurso especial do PFN, alegando, em síntese, o seguinte:

Informa inicialmente que em relação à parte mantida aderira ao REFIS.

Quanto à decadência reporta-se às razões contidas no acórdão recorrido.

Em relação ao agravamento da multa, também se reporta às razões do Acórdão combatido.

Em relação às parcelas das omissões de receitas afastadas diz que não pode ser acatada pois o PFN que a tributação por presunção, por indução, de forma imaginária à mera suspeita.

Ressalta a declaração do Fiscal autuante à Justiça Federal, onde diz que “... *com relação aos alunos que não comprovaram o efetivo pagamento, houve a presunção do pagamento e não saber se os valores encontrados nas planilhas de fls. 4317 e 4318 efetivamente ingressaram no caixa da empresa*”.

Diz que tal declaração invalida todo auto de infração.

Diz que só 24% dos alunos anexaram recibo de pagamento e que extrapolar do universo para 100% deste universo é um grande e infundado passo, é uma grande pretensão, é uma infundada presunção.

Conclui requerendo o desprovemento do recurso do PFN.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.



§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O PFN apresentou recurso com base no inciso I, e apontou as provas e legislação contrariada devendo portanto ser conhecido.

A empresa ofereceu contra-razões ao apelo do PFN, onde defende a tese prolatada no acórdão recorrido.

Não trataremos dos temas na mesma seqüência apresentada pelo recorrente, visto que os temas relativos à decadência e à penalidade majorada estão intimamente ligados, uma vez que se admitida a ocorrência de uma das circunstâncias previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, o início da contagem

 9

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

do prazo decadencial se modifica por força do final do texto contido no fecho do § 4º do artigo 150 do CTN.

DA REDUÇÃO DA MULTA DE 150 PARA 75%.

Analisando os autos verifico que embora a empresa tenha dificultado a realização da auditoria com a negativa de resposta a determinadas intimações, respostas evasivas e até mesmo em forma de perguntas. Embora haja diferença entre o que a empresa contabilizou e declarou e as apurações feitas pela fiscalização, não encontro prova do dolo, ou seja da intenção do contribuinte, componente este indispensável para caracterização de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Não encontrei conexão entre determinado valor que tenha sido pago por alunos e que tenha sido alterado ou contabilizado a menor pela empresa, como acontece nos casos de nota calçada ou meia nota.

O argumento central do PFN para o restabelecimento da multa agravada está centrado no fato do contribuinte informar o faturamento menor que o real ao Fisco.

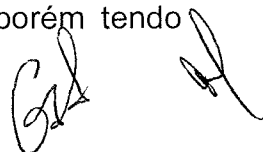
De fato o Conselho bem como esta CSRF, tem mantido multas agravadas em casos de condutas reiteradas, aquelas nas quais os contribuintes escrituram as receitas, apuram o lucro, porém sistematicamente informam valor menor ao fisco. Nesse caso a manutenção se dá em função em função de ficar evidente o intuito de sonegação previsto no artigo 71 da Lei 4.502/64, ou seja o contribuinte age na informação. Nos casos de falta de escrituração dificilmente se pode caracterizar o dolo pois pode haver a perda de documentos, falhas administrativas e outras circunstâncias que podem ocorrer e, salvo prova em contrário, não há como provar o dolo, a intenção, só ela justifica a aplicação de multa exasperada.

Nenhum dos fatos contidos nos acórdãos cujas ementas foram transcritas pelo recorrente assemelham ao caso presente, logo não servem de paradigmas para modificar a decisão da Câmara em relação ao agravamento da multa.

Assim mantenho a redução da multa de 150% para 75%.

DECADÊNCIA.

Diz o recorrente que a legislação a ser aplicada é o artigo 173-I do CTN em virtude de estarem presentes circunstâncias qualificativas, porém tendo



sido afastada a pretensão do recorrente em relação à redução da multa, descabe a aplicação do artigo 173-I.

Para que não se acuse de omissão trataremos do tema até mesmo porque outras razões trouxe o recorrente com o objetivo de reformar a decadência reconhecida em relação ao primeiro trimestre de 1997.

Para definir a lide, embora o lançamento se reporte a fatos geradores dos trimestres relativos aos anos de 1997 e 1998, como o PFN defende, entre outras, a tese de que o prazo de decadência iniciar-se-ia na data da entrega da declaração, vale uma apreciação da VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE matéria ao longo do tempo primeiramente teremos que definir até quando o IRPJ era lançamento por declaração e, a partir de que data, passou a ser por homologação.

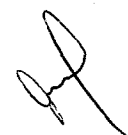
ANÁLISE DA DECADÊNCIA PARA FATOS GERADORES ATÉ O ANO CALENDÁRIO DE 1991.

A decadência em matéria tributária está definida no artigo 173 do CTN, que estabelece como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em o tributo poderia ser lançado. A regra vale tanto para lançamento da modalidade por declaração como da modalidade por homologação. Para as duas modalidades estabelece o § único do citado art. Que o prazo extingue-se definitivamente em cinco anos cotado da data que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação.

Ocorre que o artigo 150 do CTN que regula o lançamento por homologação estabelece em seu § 4º a homologação tácita em 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do imposto.

Entendo que tanto a regra contida no § 4º do artigo 173 como a do § 4º do artigo 150 só têm efeito de antecipar a decadência, ou seja ao invés de ocorrer em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ocorre em cinco anos a contar, do fato gerador no caso de lançamento por homologação e da notificação primitiva no caso de lançamento por declaração.

Há uma tese de que a partir da edição do DL 62/66, o contribuinte passou a efetuar recolhimentos antes da efetivação do lançamento, porém dentro do mesmo exercício financeiro, o imposto de renda pessoa jurídica que até então era entendido pacificamente como lançamento por declaração passou a ser por homologação. Asseguram os defensores dessa tese que de acordo com o DL



Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

1967/82 , pagamentos passaram a ser feitos antes mesmo do início do exercício financeiro, independentemente da entrega da declaração de rendimentos.

Para análise nada melhor que a transcrição dos dispositivos legais.

No DL 62/66 a questão do pagamento foi regulada no artigo 19, verbis:

Art. 19 – A partir do exercício financeiro de 1968, as pessoas jurídicas que, no exercício anterior, tiveram pago o imposto de que trata o artigo 37 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, em montante igual ou superior a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), são obrigadas a pagar o referido imposto em 12 prestações mensais, no curso do exercício financeiros.

§ 1º - As pessoas jurídicas que levantarem balanço até 30 de setembro do ano base, obrigadas a apresentar declaração de rendimentos até o último dia útil de janeiro, pagarão, no ato da apresentação da declaração, importância correspondente a 1/12 (um doze avos) do imposto devido de acordo com a declaração, e o restante em 11 (onze) prestações de igual valor, com vencimento até o dia 20 (vinte) de cada um dos meses subseqüentes.

§ 2º - As pessoas jurídicas que, nos termos da legislação vigente, devem apresentar declaração de rendimentos nos meses de fevereiro a maio do exercício financeiro, deverão recolher, mediante guia, até o dia 20 (vinte) de cada um dos meses que antecederem o da apresentação da declaração de rendimentos, **parcelas de antecipação do imposto a ser lançado. (Grifamos).**

§ 3º As parcelas mensais de antecipação referida no parágrafo anterior serão determinadas como percentagem da receita bruta registrada pela pessoa jurídica no mês anterior àquele a que se referir o recolhimento antecipado.

Pela simples leitura do texto legal supra podemos perceber que o referido diploma normativo não alterou a sistemática de apuração do imposto que continuou a ser anual com o resultado definitivo do "quantum" devido a título de imposto de renda sendo conhecido apenas por ocasião da entrega da declaração e com base nela era emitida a notificação. O texto do § 3º não deixa qualquer margem de dúvida, as antecipações eram realizadas mediante aplicação de percentagem na receita bruta, muito distinto portanto do imposto de renda definitivo calculado com base no lucro real.

Examinemos o segundo diploma legal citado o DL 1967/82.

Art. 1º As pessoas jurídicas domiciliadas no país, inclusive as firmas ou empresas individuais a elas equiparadas, deverão apresentar declaração de rendimentos em cada um dos exercícios financeiros da União, nos prazos a seguir estabelecidos, **segundo a base de cálculo do imposto e o mês de término, no ano calendário anterior, do período base de incidência.**

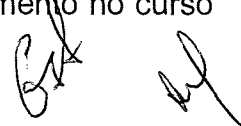
Os artigos seguintes estabelecem os pagamentos em forma de antecipações duodécimos e quotas. As antecipações recolhidas durante o ano base, os duodécimos a partir de janeiro do ano seguinte e as quotas após a entrega da declaração.

É preciso ficar bem claro que o período de incidência da pessoa jurídica, embora anual não coincidia com o ano civil. Tal regra vigorou durante longos anos o que obrigava a estabelecer diversos prazos para a entrega das declarações. Há que se ressaltar dois pontos:

- 1) os pagamentos sempre foram exigidos a partir do término do período base de incidência do IRPJ, ou seja depois da ocorrência dos fatos geradores, as formulas de recolhimento não baseadas no valor do imposto apurado foram criadas tão somente para atender as dificuldades das empresas em levantar de imediato o balanço tão logo terminasse o período base de incidência de 12 meses, que podia ocorrer em qualquer mês do ano anterior ao exercício da entrega da declaração.
- 2) tais recolhimentos nunca alteraram a periodicidade de levantamento do imposto e o seu montante somente era conhecido por ocasião da entrega da declaração e respectiva notificação de lançamento;

Pelo exposto, discordo dessa tese, pois analisando os Decretos-lei nºs 62/66 e 1967/82, verifico que o interregno do fato gerador do imposto não foi alterado, os diplomas legais tão somente estabeleceram novas regras para o recolhimento do tributo, criando as figuras da antecipação, do duodécimo e da quota, recolhidos respectivamente no ano base, no período que antecederesse à entrega da declaração e após sua entrega.

Embora os diplomas legais tenham estabelecido penalidades para o recolhimento em atraso das antecipações, ou duodécimos, é certo que não modificou o período de apuração do imposto e não autorizou o lançamento no curso



do ano base ou antes da entrega da declaração, uma vez que até essa data o contribuinte, querendo, podia promover ajustes (adições de receitas não contabilizadas, exclusões de despesas indedutíveis e compensações) ao lucro líquido do exercício, na apuração do lucro real.

Se a fiscalização não podia realizar o lançamento antes do prazo de entrega da declaração não poderia o prazo decadencial iniciar-se antes de tal evento, pois se assim fosse a fiscalização teria menos de 5 anos para realizar lançamento e contrariaria frontalmente o artigo 173 do CTN.

Se o lucro real continuou a ser apurado anualmente, mesmo após a edição do DL 1967/82, se o "quantum" definitivo do imposto somente poderia ser conhecido por ocasião da entrega da declaração; não resta dúvida que o imposto de renda da pessoa jurídica continuou sendo da modalidade "por declaração."

Apenas para reforço do entendimento cita-se o IPI que sempre foi um tributo da modalidade por homologação, pois o fato gerador é a saída do produto do estabelecimento industrial, ou seja é instantâneo e não complexivo como no IRPJ. No IPI, embora o FG seja instantâneo a lei estabeleceu um período de apuração do imposto, interregno em que se faz o encontro de débitos e créditos para se estabelecer o resultado que sendo devedor há que se recolher o tributo. Após o fechamento do período não há alterações a fazer senão em virtude de fatos novos, assim não há que se esperar uma declaração para o início da contagem do prazo decadencial, no IRPJ ao contrário como dissemos o quantum devido somente pode ser conhecido após a entrega da declaração e por isso o lançamento só pode ser entendido como por declaração.

Somente podemos falar em decadência analisando a modalidade de lançamento, o pagamento somente tem o poder de modificar a modalidade de declaração para homologação quando está liquidando um tributo já apurado, pela completa ocorrência do fato gerador, a definição precisa da base de cálculo e a definição definitiva do "quantum" a ser recolhido, qualquer outro recolhimento que não advindo de tais procedimentos devem ser entendidos como meras antecipações de um tributo que está por ser definido e que talvez nem seja devido.

Esse entendimento somente é aplicável quando o fisco não possa verificar o correto recolhimento do imposto frente à ocorrência do fato gerador em virtude de evento futuro e incerto.



Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

A tese de que o imposto era por declaração e não por homologação após a edição dos diplomas legais citados no acórdão guerreado está explicitada nos Acórdãos CSRF nºs 01-01.945, de 18.03.96, 01-02.403, de 13.07.98, 01-02.675, de 10.05.99, 01-02.771 de 13.09.99 e 01-02.850, de 07.12.99, entre outros. Conforme se vê a jurisprudência é mansa, pacífica e constante no mesmo sentido.

Conclui-se portanto que sendo o imposto até o ano calendário de 1991, por declaração a legislação aplicada é o § 4º do artigo 173 do CTN e não o § 4º do artigo 150 do mesmo diploma. Assim o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia seguinte ao da entrega da declaração e não do fato gerador do imposto.

ANÁLISE DA DECADÊNCIA PARA OS FATOS GERADORES OCORRIDOS A PARTIR DE 01.01.1992.

A lei 8.383/91 trouxe profunda modificação para o IRPJ, especialmente quanto à periodicidade de apuração do imposto, verbis:

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO IV - Do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

Art. 38 - A partir do mês de janeiro de 1992, o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Se até o ano de 1991 a legislação manteve a tributação do IRPJ com apuração anual, conforme discurremos, mantendo assim o tributo na modalidade de lançamento por declaração, o mesmo não pode ser dito a partir de janeiro de 1992, pois a lei nº 8.383/91 inovou ao modificar a periodicidade de apuração do imposto que era anual e passou a ser mensal, ou seja a partir de sua vigência o resultado da pessoa jurídica, lucro ou prejuízo passou a ser apurado com a nova periodicidade, não havendo ajustes a serem feitos no futuro que pudessem modificar o referido resultado, podemos afirmar que o tributo passou da modalidade declaração para a modalidade homologação.



Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

Observe-se que foi a primeira vez que a legislação falou em apuração mensal para a pessoa jurídica antes tal procedimento restrito às pessoa físicas por força da lei 7713/88.

Tratando-se de imposto de lançamento pela modalidade homologação, para iniciar nosso arrazoado transcrevamos a legislação pertinente:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

O texto da lei é claro na fixação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial que é o fato gerador do imposto, que nos casos de fatos complexivos como o do IRPJ, temos que buscar a periodicidade em que tal imposto é apurado.

Pelas regras estabelecidas na Lei 8.383/91, em vigor no ano de 1992, objeto da presente apreciação, esse período era mensal, logo é a partir do mês relativo à imposição que devemos contar o prazo decadencial.

Considerando que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 06 de maio de 2.002, considerando que os fatos geradores em relação aos quais a



decadência fora reconhecida ocorreram no primeiro trimestre de 1997, o prazo para a administração lançar eventuais diferenças, venceu em março de 2.002, sendo portanto caduco o lançamento por ter sido alcançado pela decadência face a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, visto estarem os recolhimentos efetuados homologados tacitamente e extinto definitivamente o crédito tributário.

O PFN traz argumento de se considera como termo inicial a data do pagamento ou do vencimento do IRPJ lucro real e não dos fatos geradores, aceitar tal tese seria contrariar frontalmente a legislação citada.

A legislação tampouco vincula o início da contagem do tempo decadencial à possibilidade, ou não da fiscalização cobrar o tributo antes da efetivação do pagamento. Ora uma vez que o tributo é apurado mensalmente, se nos primeiros dias do mês seguinte a fiscalização comparece à empresa e verifica que o resultado não é o espelhado pela escrita contábil-fiscal, pois traz em mãos nota fiscal de venda de mercadoria a vista emitida pela empresa e não escriturada, nada obsta de realizar o lançamento de ofício sobre a parcela não escriturada.

Concluindo a parte relativa à decadência ressalto que o acórdão desta CSRF 01-02.403, citado pelo recorrente apreciou a decadência em relação a fatos geradores ocorridos em 1985, portanto antes da modificação introduzida pela Lei nº 8.383/91, marco temporal da mudança de entendimento desta CSRF.

QUANTO À OMISSÃO DE RECEITAS.

Tratando-se de recurso especial baseado no inciso I do artigo 5º, necessário se faz examinar os autos para saber se a câmara andou bem ao excluir a tributação relativa à omissão de receitas no que tange aos dois grupos de alunos, aqueles que declararam ter pago mas não juntaram os comprovantes de pagamento e os que não responderam ou não foram localizados.

Os alunos foram divididos em três grupos:

a) 893 – que intimados responderam e juntaram os comprovantes de pagamento; (fl. 18.099/18.121) – PARTE JÁ SUPERADA .

b) 1.169 – que intimados responderam que pagaram as mensalidades, juntaram outros documentos mas não os recibos de pagamento; (fls. 18.122/18.155).

c) 1.616 – não localizados ou não responderam à intimação mas que foram considerados para efeito de apuração da omissão de receitas. (fls. 18.156/18.191).

Resta então para esta esfera especial, a decisão quanto ao dois últimos grupos.

Nos três casos, o já superado como nos dois restantes estamos diante de presunção simples de omissão de receitas.

Antes de entrarmos em detalhes acerca das provas contidas nos autos, destaco e transcrevo parte do voto proferido pela Dra. Mary Elbe Gomes, no Acórdão 103-20.852, onde com precisão trata dos dois temas decisivos para o deslinde da questão, a presunção e o ônus da prova.

“Para a caracterização de uma relação como jurídico-tributária é imprescindível que haja, *ab initio*, a prova, pelo Fisco, de que os fatos da vida real transmudaram-se efetivamente em fatos geradores de tributos pela respectiva subsunção à hipótese de incidência prevista em abstrato na lei, qual a sua quantificação e qual o momento da incidência do imposto, bem assim que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo contrariam dispositivo legal e caracterizam-se como irregularidade fiscal.

Acerca do assunto já expressamos o seguinte entendimento:

“IV.2.4. Dever ou ônus da prova

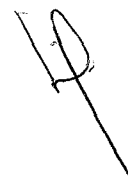
À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverta ao contribuinte o *onus probandi*, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine como, por exemplo, quando se tratar de hipóteses tipificadas como presunções, que na verdade se ratam de indícios erigidos pela lei como suficientes para inverterem o ônus da prova (...).

...

Nesse mesmo sentido são as lições de Enrico Allorio, para quem a prova da situação-base do tributo diz respeito ao Fisco e a prova da inexistência ou circunstância impeditiva de tal situação ou, ainda, do fato extintivo da obrigação é intuitivo que compete ao contribuinte.

...

De regra, à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte. (QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *O Lançamento Tributário - Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 141-142)”



Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

Acerca do ônus da prova, são magistrais as lições do Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p.24), o qual entende que:

“Por derradeiro, destaque-se que a atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício, com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar a declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que trata ou deva ter conhecimento, se omite, recusa-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente. Assim, inclusive, o autorizam os arts. 148 e 149 do CTN e 889, 894 e 895 do RIR/94.”

É pertinente, também, a opinião do Dr. Luis Eduardo Schoueri (*Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal* “. In *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, vol 2, p. 81):

“O ônus da prova é regulado em nosso Ordenamento, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:
'Art. 333 - O ônus da prova incumbe:
I - ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito.'
Com efeito, como ensinam Tipke e Kruse, também no Direito Tributário prevalecem as regras do ônus objeto da prova que - excetuados os casos em que a lei dispuser em diferentemente - impõem caber o dever de provar o alegado à parte de quem a norma corre.”

Ainda, sobre o ônus da prova, não se poderia deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier (*Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), que assim expressa seu entendimento:

“Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.
Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.”

Quanto ao ônus probatório no Processo Administrativo-Tributário, portanto importante observar que ele incumbe a quem tem interesse em provar o seu direito. Salvo casos de presunções legais, ele recai inicialmente sobre a autoridade administrativo-fis



lançadora, no sentido de provar a prática das irregularidades imputadas ao sujeito passivo. Entretanto, igualmente, ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, no exercício do seu amplo direito de defesa, incumbe apresentar provas irrefutáveis e inequívocas suficientes para contrariar a acusação.

É importante salientar que para se aferir a veracidade dos fatos e situações, no âmbito tributário, é imprescindível que todas as operações e transações de um ente com personalidade de pessoa jurídica, estejam registradas ou escrituradas em livros contábeis.

Deve-se ressaltar que no sentido de assegurar o direito fundamental do contraditório e da ampla defesa, reiteradamente, constata-se nos autos que foram dadas inúmeras oportunidades para que a entidade apresentasse provas a seu favor, quer no curso do procedimento de fiscalização, antes de qualquer edição de ato de lançamento pelo Fisco, ou mesmo no curso do processo administrativo-tributário em primeira e segunda instância perante as autoridades administrativo-julgadoras, sem que em qualquer momento a recorrente lograsse elidir a irregularidade que lhe estava sendo imputada.”

- (1) *Do conceito de Presunção e Indício* contido na obra intitulada “Da Prova no Processo Administrativo Tributário – de Paulo Celso B. Bonilha, Editora Dialética – SP 1997:

“Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

A presunção é assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que se a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e do conhecimento mais geral da



Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.”

Classificação das presunções.

As presunções podem ser simples quando resultem do raciocínio do julgador ou podem ser originárias da lei, as presunções legais, isto é o legislador faz o raciocínio e a lei estabelece a presunção. Neste caso, as presunções legais estabelecem como verdade os fatos presumidos.”

No presente caso trata-se de presunção simples, logo a sua ocorrência é fruto do raciocínio do julgador, que analisando as provas chega à conclusão da ocorrência ou não do fato objeto da acusação.

QUANTO AO TERCEIRO GRUPO 1.616 ALUNOS – NÃO LOCALIZADOS OU QUE NÃO RESPONDERAM.

Analisando os autos de pronto afastamento a pretensão do PFN em relação ao terceiro grupo, ou seja dos alunos que não foram localizados ou não responderam às intimações, pois o fato de estarem matriculados, sem a devida circularização ou a obtenção de outras provas, não autoriza a presunção de omissão de receitas.

Engana-se o PFN quando diz na fl 18.409 tratar-se de presunção legal, que inverte o ônus da prova, pois como já dissemos acima trata-se de presunção simples. Fora presunção legal com certeza o recorrente teria citado o dispositivo legal aplicado, porém não o fez, isso porque não existe.

QUANTO AO SEGUNDO GRUPO – 1.169 ALUNOS QUE DECLARARAM TER PAGO, EXCLUÍDOS PELA DECISÃO RECORRIDA.

Tratando-se de presunção simples não cabe à fiscalização provar tão somente o fato, o que aconteceu no início dos trabalhos quando deparou com a falta de contabilização de inúmeras parcelas que de acordo com os contratos e as matrículas realizadas deveriam ter sido recebidas pela instituição.

Se a fiscalização tivesse parado aí e com base apenas nos dados fornecidos pela empresa tivesse realizado a autuação teríamos tão somente um início de prova, porém a autoridade foi além, diante da resistência da empresa em apresentar os controles individuais de pagamento, partiram os auditores para o procedimento denominado circularização, através do qual se busca a verdade dos fatos não só nos livros e documentos da empresa fiscalizada mas intima terceiros,

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

clientes e fornecedores a prestarem informações sobre os negócios realizados com a fiscalizada.

Para formar a convicção analisei detidamente as provas trazidas aos autos e me convenci que em relação aos alunos que declararam ter pago à instituição, o acórdão deve ser reformado, porém mantendo a multa no patamar de 75% também em relação a essa parte, pelos motivos e provas abaixo demonstrados.

É certo que toda Escola, não cuida tão somente do ensino mas como o próprio da instituição traz, trata também de educação, e um dos primeiros pilares desse conjunto ensino e educação é a expressão dos fatos em linguagem escrita, pois segundo a teoria de Paulo de Barros de Carvalho, o que não se escreveu não está no mundo jurídico.

Partindo desse ponto é bastante estranha a atitude da empresa em não apresentar os contratos e a relação dos alunos, por nome, código e curso, correspondente aos contratos apresentados. (fls 379/383/384) .

Diante da negativa a fiscalização lavrou auto de infração pela não apresentação dos contratos e relação dos alunos, uma vez que como ficou assentado no termo de fl. 390, os contratos de 1996 tinham sido apresentados, porém diante da constatada omissão de receitas, o contribuinte se negou a apresentar os contratos relativos a 1997 e 1998 sob o argumento de que não os arquivava.

O que notei no exame dos autos foi uma resistência na apresentação dos controles de pagamento de cada aluno o que possibilitaria uma checagem, e nem se diga que a empresa não os possuía, pois a prova de que existiam pode ser constatado nas respostas dos alunos conjugado com clausulas do contrato de prestação de serviços como abaixo demonstramos.

DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Em primeiro lugar verifico tratar-se de contrato de adesão que entre outras contém as seguintes clausulas, verbis: (fl. 1651).

“4ª) – Em consonância com os dispositivos regimentais, fica expressamente definido que o aluno em débito com três parcelas das mensalidades ou outros encargos educacionais está sujeito ao cancelamento da matrícula e outras providências correlatas.

§ 1º) – Ao aluno inadimplente, com qualquer das parcelas das mensalidades ou encargos, fica vedado o direito à matrícula ou rematrícula.



§ 2º) – O deferimento aos pedidos de trancamento de matrícula está condicionado - à critério da CONTRATADA – à inexistência de débitos escolares do acadêmico –requerente, até o mês de apresentação do requerimento ao protocolo, bem como ao pagamento das parcelas mensais futuras correspondentes ao período em que o trancamento estiver sendo solicitado.

6ª) – O presente Contrato tem validade exclusivamente para o ano letivo de 1997, podendo ser rescindido pelo (a) CONTRATANTE por desistência, cancelamento de matrícula ou transferência para instituição congênere, respeitadas as seguintes condições:

- a) omissis
- b) O (a) CONTRATANTE deverá estar em dia com as mensalidades escolares, inclusive com a parcela vencida no mês de apresentação do requerimento.

Parágrafo único – Não sendo observadas as condições estipuladas nesta cláusula, ficará o aluno CONTRATANTE obrigado ao pagamento dos serviços relativos aos meses subseqüentes, enquanto perdurar sua matrícula.”

Pelo contrato acima transcrito, vários eventos dependem da regularidade no pagamento das mensalidades, tais como rematrícula, transferência, desistência, cancelamento e trancamento, com a possibilidade de serem cobradas inclusive as parcelas vincendas.

Partindo de tais premissas podemos concluir que não só os recibos solicitados aos alunos podem comprovar os pagamentos, mas também outros eventos acima citados que se ocorrerem, pelo contrato só podiam acontecer se o aluno estivesse em dia com os pagamentos. Em vista disso analisamos os autos e nos deparamos com os seguintes fatos, que exemplificam e dão consistência à decisão tomada nesta decisão.

- 1) A aluna Silvana Bega Nogueira Ulian – que confirmou ter pago e recebeu a certidão de conclusão do curso. (fls. 1645/46).
- 2) O aluno Silvio Paulo de Arruda confirma o impedimento de rematrícula porque estava em débito com a escola. (fl. 1.657).
- 3) A aluna Tatiana Delafina Nogaroto, declara que pagara todas as mensalidades e diz que a UNIRP impede os alunos de fazerem



provas bimestrais, apresenta o boletim com o qual demonstra ter feito todas as provas. (fls. 1.716/17).

- 4) A aluna Tatiana Gonçalves Diniz Fernandes que declarou haver pago – apresenta o Certificado de Conclusão do Curso de Direito (fls. 1.721/22).
- 5) A aluna Tatiana Vendrame Vivas que declara haver pago e comprova ter recebido o Diploma do Curso de Direito.

Tais eventos somente poderiam ter ocorrido, nos termos do contrato se os alunos estivessem em dias com os pagamentos das parcelas contratadas, logo não são apenas os recibos que comprovam os pagamentos mas também esses eventos comprovadamente ocorridos.

Outros fatos também nos levam à convicção de que aqueles alunos que declararam ter pago de fato o fizeram, entre eles destacamos.

- a) Resposta de fls. 17.874/5, na qual a empresa diz não ter controle dos recebimentos das mensalidades devidas pelos alunos portadores de crédito educativo da CEF. Tal declaração é absurda pois se isso fosse verdadeiro como colocaria em prática as cláusulas de multa, impedimento de matrícula, transferências, trancamento existentes nos contratos? Para cumpri-las indispensável é o controle individual de pagamento de cada aluno.
- b) Na realidade a empresa sempre possuiu tais controles para todos os alunos prova disso está nas Declarações de folhas 1.780/1.781, onde por ocasião da transferência do aluno Thiago de Abreu Zancaner, a Escola declara o não impedimento (fl. 1.780) em 17 de abril de 2.000, e que não há débito (fl. 1.781) em 18 de janeiro de 2.000 assinada pela Sra Rosane Schiavinatto Pires, chefe do Departamento de Crédito e Cobrança.
- c) Diante do resultado da circularização com as afirmativas de pagamento a fiscalização intimou a empresa a se manifestar (fls. 17.876/17.968) onde faz planilha relacionando os alunos e os meses em que não foram encontrados pagamentos contabilizados. A empresa ao invés de atender visto ser inquestionável possuir os controles, partiu para o ataque com perguntas (fls. 17.971/3), às

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

quais embora não obrigada a fiscalização respondeu no Termo de conclusão fiscal, fl. 53.

Ressalto que a fiscalização teve o cuidado de excluir todos os casos possíveis como transferência, trancamento, descontos, bolsas totais ou parciais que pode detectar com base nos documentos fornecidos pela empresa e por terceiros.

Estamos portanto diante de uma presunção sim de omissão de receitas, porém os fatos os documentos e tudo mais que consta dos autos leva à convicção que a parte relativa àqueles alunos que declararam ter pago as parcelas não contabilizadas pela empresa – 1.169, planilhas (fls. 18.122 a 18.155), excluídas pela Câmara deve ser reformada e exigida da empresa com multa de 75% e os juros legais.

Ressalto que a tese do conselheiro relator designado, de que o valor total dos pagamentos relativos aos alunos que confirmaram os pagamentos e juntaram os recibos poderiam estar incluídos nos recebimentos contabilizados por serem inferiores ao valor reconhecido, não prospera, nem em relação aos 893 e tampouco em relação aos 1.169 alunos que confirmaram os pagamentos, pois os valores tidos como omitidos foram levantados aluno por aluno, mês a mês, e só naqueles meses em que a empresa não contabilizara os pagamentos fora acusada de omissão, isso implica na conclusão da impossibilidade de estarem incluídos no total dos pagamentos escriturados pela autuada.

Quanto aos percentuais alegados pela empresa em seu contra-arrazoado, vale ressaltar que a tributação não se dá com base em percentuais, se assim fosse a fiscalização teria encerrado o trabalho logo no início quando percebeu a disparidade entre a quantidade de alunos matriculados por curso multiplicado pelos valores das mensalidades em confronto com o valor escriturado e declarado pela empresa em sua DIPJ. Porém como visto a fiscalização prosseguiu os trabalhos para determinar com base em provas a omissão de receitas, o que logrou fazê-lo em relação às parcelas não contabilizadas descritas nas planilhas relativas a 2.062 alunos; 893, mantidos na decisão recorrida e 1.169 em virtude da reforma promovida por esta decisão.

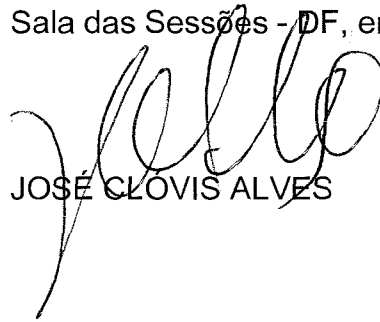
Conheço o recurso apresentado pelo PFN e no mérito voto para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para considerar devidos os tributos e contribuições exigidos a partir da constatação de omissão de receitas relativa aos



Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

1.169 alunos que declararam ter pago as prestações contratadas à empresa de ensino, constante das planilhas de folhas 18.122 a 18.155; respeitando na parte reformada a decisão unânime da Câmara recorrida de exclusão das contribuições ao PIS e COFINS, exigidos de ofício, da base de cálculo do IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 14 de março de 2005.



JOSE CLOVIS ALVES



VOTO VENCEDOR

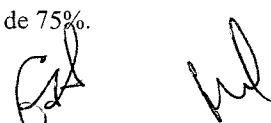
Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, Relator Designado.

Guiñado novamente à posição de Relator designado para prolação do voto vencedor na esteira da decisão do Íncrito Presidente da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em face de o Preclaro Conselheiro Relator designado para o exame do Recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional contra acórdão oriundo da Egrégia Terceira Câmara ter restado parcialmente vencido, fato repetido ao ensejo desse julgamento, quando também foi designado Relator junto à Câmara Recorrida para a prolação do voto vencedor no exame da “questio” naquela instância, ao início, embora a divergência no âmbito da Câmara Superior seja bem mais restrita do que no âmbito da Colenda Terceira Câmara, parece-me oportuno, desde logo, transcrever o voto que ali prolatei onde, à semelhança do atual, procurei e procurarei sintetizar o pensamento da maioria predominante.

Assim escrevi naquela oportunidade:

1. Ousei divergir parcialmente do Conselheiro Relator em conjunto com os I. Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Julio César da Fonseca Furtado (que aliás até me acompanharam na parte em que parcialmente fiquei vencido, assim dando provimento ao recurso em maior extensão, e que portanto não é reportada neste voto vencedor) e Nadja Rodrigues Romero, Aloysio José Percínio da Silva e o I. Presidente Cândido Rodrigues Neuber (estes na parte em que me acompanharam e que portante secundam o voto vencedor ora objeto de prolação). Neste aspecto, a seguir, procurarei refletir o melhor posicionamento destes Conselheiros vencedores e do meu próprio entendimento em divergência parcial ao Conselheiro João Bellini Junior, Relator do feito.

2. Para melhor compreensão da extensão deste voto, anota-se que as matérias que o compõem são o provimento do apelo (i) para acolhimento da preliminar de decadência do direito de constituição do crédito tributário referente ao primeiro trimestre de 1997 em relação ao IRPJ, (ii) para exclusão da tributação, principal e decorrentes, relativamente à verba correspondente ao grupo de 2.785 (dois mil, setecentos e oitenta e cinco) (1.169+ 1.616) alunos e (iii) para reduzir a multa de lançamento de ofício remanescida ao percentual normal de 75%.



3. No âmbito da decadência, e como fundamento de decidir anoto que a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais tem sistematicamente decidido que a partir do ano calendário de 1992 o lançamento de IRPJ se tornou hipótese de lançamento por homologação, a teor da Lei 8.383/91, assim se lhe aplicando, salvo a hipótese de fraude, dolo ou simulação, a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, e não a regra do art. 173, I do mesmo estatuto. O caso líder, que vem servindo de há muito para balizamento na Corte Superior é o recurso nº 101-01.523 em nome de Valadares Diesel Ltda., cuja fundamentação abaixo transcrevo e incorporo a este voto como razão de decidir:

“Até data mais recente vinha votando no sentido de que, com ênfase para o ano calendário 1992 e seguintes, o lançamento do imposto de renda reputar-se-ia “um lançamento por declaração e não por homologação, mesmo após o advento da lei 8.383/91, fazendo-se a sua contagem nos termos do art. 173, I, do CTN”. Prova disto é o acórdão colacionado pelo Recorrente a fls. 300/303.

Disse o Douto Conselheiro Relator da decisão recorrida:

“A partir da vigência do Decreto-lei nº 1.967/82, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica passou a ser pago, independentemente da apresentação da declaração de rendimentos posto que foi fixado datas de vencimento.”

Além disso, o artigo 16 do Decreto-lei nº 1.967/82 não deixou qualquer margem a dúvida, quando estabeleceu que:

*“Art. 16 – A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, antecipação, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei. **apresentada ou não a declaração de rendimentos**, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento **ex-officio**, acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.” (destaquei)*

Após este comando o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica não é mais constituído na modalidade de lançamento por declaração tendo em vista que atribuiu ao

sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento do imposto, independentemente da apresentação da declaração de rendimentos ou do prévio exame da autoridade lançadora.

Este entendimento tem suporte no artigo 150 do Código Tributário Nacional que dispõe:

“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 o homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

...

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a 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.”

A autoridade julgadora de 1º grau concorda que a hipótese dos autos é de lançamento por homologação.

A controvérsia estabelecida refere-se ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial: a recorrente entende que como o fato gerador ocorreu no ano-calendário de 1992, o prazo decadencial tem início no dia 1º de janeiro de 1993 enquanto que a autoridade julgadora de 1º grau entendeu que como o contribuinte apresentou a declaração de rendimentos no dia 10 de maio de 1994, o prazo só poderia ser contado a partir de primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido lançado, ou seja, no **1º de janeiro de 1999** e como o Auto de Infração foi lavrada no dia **17 de dezembro de 1988** não estaria caracterizada a decadência.



A jurisprudência firmada pelo 1º Conselho de Contribuinte tem sido a de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e entre inúmeros acórdãos podem ser citadas as seguintes ementas:

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSSL), o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a hipótese de existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação. Preliminar acolhida. Exame de mérito prejudicado. (Ac. 108-05.241, de 15/07/98)”

“IRPJ – TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO (Ex: 1992) – O imposto de renda pessoa jurídica, a partir do DL 1.967/82, se submete ao lançamento por homologação, eis que é de iniciativa do contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independentemente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Sendo por homologação, o fisco dispõe do prazo de 5 anos a contar do fato gerador para homologá-lo ou promover a novo lançamento tendente a complementar o imposto antecipado pelo contribuinte. Como o lançamento foi efetuado em 04.01.94 procede a decadência argüida em relação aos períodos-base encerrados em 30.11.88 e 31.12.88, exercícios de 1988 e 1989, respectivamente. (Ac. 101-92.291, de 22/09/98).”

Este entendimento decorre da interpretação do artigo 150 do Código Tributário Nacional quando explicita que o lançamento por homologação, que ocorre quanto os 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 o homologa.

O texto legal diz **atividade exercida pelo obrigado** de forma genérica porquanto se fosse a intenção do legislador de homologar o pagamento, o referido artigo teria

sido explícito no sentido de restringir o alcance com a seguinte afirmação: **tomando conhecimento do pagamento efetuado**. A palavra atividade tem uma amplitude maior do que o pagamento ou até mesmo o lançamento, podendo abranger todas as operações mercantis que tenham resultado em prejuízos.

Outrossim, o precedente citado pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional relativamente a decisão do Superior Tribunal de Justiça, tem sido objeto de críticas contundentes pelos tributaristas. Entre outros críticos, mencione-se o Professor Alberto Xavier, no livro DO LANÇAMENTO – TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO – Editora Forense 1997, onde nas páginas 90 a 95, escreve:

“O Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento segundo o qual, nos impostos submetidos ao regime de lançamento por homologação, ‘a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depôs de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento’. Em outras palavras: ‘o prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término do prazo dos 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador (Ac. 1ª T STJ, R.Esp nº 58.918-5/RJ, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 19.06.95, 18.646). E no mesmo sentido se pronunciou a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região (Ac. 1ª T TRF 3ª R nº 94.03.059807-7/SP, DJU, 2 30.01.96, 3328/9).

...

Enferma este Acórdão de diversos equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar refere as condições em que ‘o lançamento se pode tornar definitivo’

quando o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, se refere à definitividade da 'extinção do crédito' e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar afirma que o lançamento se considera definitivo 'depois de expressamente homologado', sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação do 'pagamento' e não ao 'lançamento' que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do Código Tributário Nacional). Em terceiro lugar alude-se à faculdade de rever o 'lançamento' quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' – com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento 'poderia ser praticado' como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o **dies a quo** do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do **dies ad quem** do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são **reciprocamente excludentes**, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o artigo 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao

sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o artigo 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento."

Por outro, atente-se que a Lei nº 8.383/91 determinou "verbis":

"Art. 38 – A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos."

...

Art. 43 – As pessoas jurídicas deverão apresentar, em cada ano, declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior, nos seguintes prazos:

I - até o último dia útil do mês de março, as tributadas com base no lucro presumido;

II - até o último dia do mês de abril, as tributadas com base no lucro real;

III - até o último dia útil do mês de junho, as demais.

Parágrafo único - Os resultados mensais serão apurados, ainda que a pessoa jurídica tenha optado pela forma de pagamento do imposto e adicional referida no art. 39."

Como se vê, a partir do mês de janeiro de 1992, o fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica passou a ser apurado mensalmente já que a declaração de rendimentos foi denominado de **ajuste anual** dissociado do fato gerador.

Desta forma, tenho fundadas dúvidas sobre a aplicação do precedente o Superior Tribunal de Justiça para a hipótese vertente, especialmente quando a Lei nº 8.383/91 estabelece que o lucro deve ser apurado mensalmente, implicando, portanto, em fato gerador mensal.

Nestas condições, sou pela observância da jurisprudência firmada neste Primeiro Conselho de Contribuintes e, por conseqüência, fica prejudicado o exame da outra preliminar e do mérito.

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência.”

Neste passo e na atual conjuntura resolvi revisar o meu posicionamento para o efeito de afinar o meu entendimento com o v.acórdão recorrido, supra transcrito, para entender que, efetivamente, na vigência da Lei 8.383 a contagem do prazo decadencial haverá de ser feita na forma prevista pelo art. 150, parágrafo 4º.

No particular anoto, inicialmente, dentro da sustentação desta posição, que o auto de infração abarca fatos geradores mensais no ano de 1992, de janeiro a dezembro, e não um fato gerador único anual como os lançamentos até 1991 vinham perpetrando. Já por aí se vê que a atividade lançadora foi mensal, e não anual, de tal maneira que o tratamento tributário da espécie não mais pode ser feito em base das disposições do art. 173, I.

Ressalvando, a seguir, minha estranheza ante o fato de o Fisco sempre pretender exercer sua atividade revisora na undécima hora, quando, em verdade, tem um longo período de 5 (cinco) anos para produzi-la, a verdade é que a discussão somente se originou, e aí várias teses se criaram para, mais do que nunca, se proteger o retardamento, que não poderia ser justificado pela ausência de pessoa hábil a exercê-lo.

A tese do lançamento por declaração, que já vinha perdendo foros de legitimidade a partir da vigência do Decreto Lei 1967/82, parece-me morta com a vigência da Lei 8.383/91, a qual, então, determinou no seu art. 38 que o imposto de renda “será devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos”. Daí a repartição do lançamento por vários meses.



Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

Ademais, a tese de que o que se homologa é o pagamento seguramente não passa pelas situações em que o contribuinte nada tem que pagar por acumular prejuízos ou em que o Fisco, quando exige o tributo, pode estar fundado na glosa de uma despesa. Em ambas as hipóteses, com ênfase para a primeira, a situação ficaria extremamente de difícil sustentação.

Sob tais condicionantes dou o meu prestígio integral ao v. acórdão recorrido para negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.”

É o quanto penso serve para refletir o entendimento da corrente vencedora em relação ao acolhimento da prejudicial no âmbito do IRPJ.

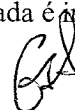
4. Antes de adentrar na omissão de receita remanescida, a respeito da redução da multa de lançamento de ofício ao percentual normal de 75%, também por ser questão que nesta Câmara não tem comportado maiores dúvidas, desde logo a enfrento sucintamente.

Com efeito a Jurisprudência desta Câmara, e de resto das outras Câmaras e da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica no sentido de que não cabe agravar, ou qualificar a multa de lançamento de ofício ao percentual mais exacerbado quando os dados que sustentam a omissão são coletados dentro da própria contabilidade de demais elementos fornecidos pelo sujeito passivo. No jargão tradicional o dolo não se presume e precisa efetivamente ficar demonstrado, o que raramente logra a fiscalização produzir.

Na espécie dos autos isto será mais amiudemente abordado no item subseqüente, a acusação remanescida (a parte mais substancial diga-se de passagem foi cancelada) resultou da coleta de certos informes em relação aos alunos matriculados em estabelecimentos de ensino de grau superior mantidos pelo sujeito passivo, aí se compulsando cadernos de matrículas, contratos de mensalidade, situação especial de alunos com bolsa de estudo e descontos e valores de mensalidades. No fundo o sujeito passivo franqueou à fiscalização aquilo que tinha ainda à disposição para instrução do processo de investigação.

Neste aspecto, a título meramente ilustrativo, faço referência como fundamento da redução do percentual aos acórdãos 103-20.839 e 103-21.044, subscritos pelo Conselheiro Márcio Machado Caldeira, cujas ementas vão abaixo transcritas por caírem como uma luva à espécie dos autos:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – RECEITA DECLARADA A MENOR – LUCRO PRESUMIDO – Restando comprovado que a receita bruta declarada é inferior à efetivamente



apurada, conforme informações prestadas pelo sujeito passivo à Receita Estadual, correto o lançamento efetuado de ofício.

MULTA AGRAVADA – Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, reduz-se à multa agravada ao percentual norma de 75%.”

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – RECEITA DECLARADA A MENOR – LUCRO PRESUMIDO – Restando comprovado que a receita bruta declarada é inferior à efetivamente apurada, conforme informações prestadas pelo sujeito passivo à Receita Estadual, correto o lançamento efetuado de ofício.

MULTA AGRAVADA – Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, reduz-se à multa agravada ao percentual norma de 75%.”

....

A teor de tais considerações também espero ter refletido o entendimento majoritário da Câmara.

5. No âmbito da omissão de receita excluída pelo entendimento majoritário (grupo de 2.785 (dois mil, setecentos e oitenta e cinco) (1.169+ 1.616) alunos) procedo inicialmente à transcrição de certas considerações do “TERMO DE CONCLUSÃO FISCAL”, que assim sustentou a omissão de receita em âmbito maior e que afinal foi reduzida para apenas 893 alunos (3.678 - 2.785):

“1. Durante as verificações obrigatórias realizadas, em Fiscalização referente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, o contribuinte foi intimado, em 30/08/2000, a apresentar os Contratos de Prestação de Serviços Educacionais, referentes aos anos-calendário de 1996 a 1998 e a relação de alunos matriculados no mesmo período (fls. 309/310).

2. Antes de atender à intimação acima, o contribuinte alegou que eram muitos os contratos, em razão da quantidade de alunos e solicitou que fosse permitida a apresentação apenas de 1 (UM) contrato por curso e por ano-calendário, para facilitar o atendimento. Foram apresentados os contratos de fls. 311/364, bem como a relação de alunos matriculados, em papel (fls. 394/1600 e 2000/4718) e em meio magnético.

3. A partir das informações acima, elaboramos a planilha de fls. 365/366, com a finalidade de confrontar o faturamento estimado

(com base no nº de alunos e valores das mensalidades dos diversos cursos) com o faturamento contabilizado e declarado, cuja confrontação indicou haver uma diferença considerável entre esses valores.

4. Face a esses indícios, elaboramos o Termo de Constatação de fl. 367, sendo o contribuinte intimado a manifestar-se acerca do fato de que dentre os alunos matriculados no referido período, milhares deles não haviam efetuado todos os pagamentos, ou seja, estavam matriculados e na relação de pagamentos efetuados pelos mesmos (controle de caixa de fls. 394/1600 e 2000/4718), fornecida pelo contribuinte, não constavam pagamentos referentes a alguns meses.

5. Na resposta ao termo acima, protocolada em 30/03/2001, o contribuinte limitou-se a alegar que *“não é dispensável dizer que a escola, cumprindo sua função social, oferece a muitos alunos, bolsas para o pagamento das mensalidades. Algumas vezes, tais benefícios são para todo o período, outras vezes para um período determinado e, em outras situações, a bolsa é parcial, apenas redutora no valor da mensalidade. Não é incomum a entidade educacional, em vista de problemas financeiros de alunos ou de seus pais, isentá-los do pagamento, em um determinado período, ou apenas um mês, sempre de acordo com as circunstâncias que se apresentam e que, obrigatoriamente, têm que ser administradas pela entidade educacional”* (grifamos) – fls. 368/370.

6. Todavia, o contribuinte não apresentou qualquer comprovante que ilidisse a constatação acima, razão pelo qual, solicitamos autorização para reexame e abertura de MPF/FM (fl. 175), sendo aberta nova fiscalização, visando a apuração de OMISSÃO DE RECEITAS. Através do Termo de Início de Fiscalização de fl. 176, o contribuinte foi intimado a apresentar relação mensal de todos os alunos bolsistas (integral e parcial) e também daqueles alunos que se utilizaram de crédito educativo, além de indicar os alunos que eram funcionários da entidade.

7. Nessa mesma oportunidade, procedemos à retenção dos livros diário, razão e de registro de matrículas, referentes aos anos-calendário de 1997 e 1998, para, com essa documentação, iniciar o procedimento de apuração do faturamento real do contribuinte, tendo em vista a estimativa do potencial da pessoa jurídica, baseado no levantamento de recursos recebidos pela entidade (mensalidades escolares), levando-se em conta o número de alunos matriculados, excluindo-se os casos de redução desse potencial, tais como: alunos desistentes, alunos transferidos, alunos com descontos no valor da mensalidade, alunos inadimplentes e os cancelamentos de matrículas.

8. Em sua resposta à intimação acima, datada de 08/06/2001, o contribuinte afirmou que a entidade não mantinha registros específicos ou relações das bolsas ou descontos outorgados aos alunos, especialmente após o encerramento de cada ano letivo. Com relação aos alunos beneficiados com o crédito educativo, o contribuinte também nada apresentou, limitando-se a afirmar que os mesmos constam de processos definidos pela Caixa Econômica Federal. Por fim, apresentou a relação dos alunos matriculados naquele período e que eram funcionários da entidade, esclarecendo que esses eram beneficiados com a concessão de bolsa integral (fls. 371/374).

9. Prosseguindo no objetivo traçado, intimamos o contribuinte (fl. 375) a apresentar todos os contratos de prestação de serviços aos alunos matriculados nos anos-calendário de 1997 e 1998, além de relacionar, em meio magnético, todos os alunos, por nome, código e curso. Tendo em vista a falta de resposta do contribuinte, no prazo estipulado, foi o mesmo reintimado à fl. 377.

10. Em sua resposta à reintimação, datada de 27/07/2001, protocolada em 06/08/2001, o contribuinte limitou-se a alegar que “os contratos de prestação de serviços educacionais são celebrados por ano letivo, vigorando do início ao final do ano letivo (...). Diante disto, encerrada a vigência do contrato e concluída a prestação do serviço educacional do ano letivo correspondente,

torna dispensável a guarda desses contratos (...) o que nos impossibilita de atender à solicitação de Vossas Senhorias (fl. 379).

11. Conclui-se, diante do exposto acima, que o contribuinte esquivou-se de apresentar os documentos solicitados, visando única e exclusivamente dificultar o trabalho da Fiscalização, motivo pelo qual foi expedido novo termo de REINTIMAÇÃO, datado de 10/08/2001 (fls. 380/381), já que a alegação do contribuinte não têm amparo legal conforme prescreve o art. 264 do RIR/99 (Decreto nº 3000/99).

12. Novamente, em 16/08/2001, nenhum documento foi trazido aos autos, sendo retificado pelo contribuinte que somente guardava os contratos até o final de cada ano-letivo – fls. 383/384.

13. Face a todo o exposto acima, ficou caracterizado embaraço à fiscalização, de acordo com o disposto no art. 919 do RIR/99, sendo aplicada ao contribuinte a multa regulamentar prevista no art. 948 do RIR/99, constituída através do auto de infração de fls. 385/391.

14. Através do cruzamento das informações contidas nos arquivos magnéticos, referentes aos pagamentos mensais efetuados pelos alunos (controle de caixa – fls. 394/1600 e 2000/4718), e nos livros de registros de matrículas dos anos-calendário de 1997 e 1998 (fls. 4721/4945), elaboramos planilha contendo todos os alunos matriculados no referido período e que não constava o pagamento de pelo menos uma mensalidade (fls. 17982/18092).

15. Tendo em vista as dificuldades em se obter informações por parte do contribuinte para se chegar ao resultado pretendido por esta fiscalização, não restou outra possibilidade que não a de intimar todos os alunos constantes da relação acima, como o único meio de se chegar à verdade real dos fatos.

16. Procedemos, então, à intimação dos referidos alunos (fls. 4993/8411, solicitando que estes apresentassem os comprovantes de pagamentos efetuados nos anos-calendário de 1997 e 1998, ou declaração de que estes pagamentos foram efetuados, caso não dispusessem dos comprovantes.

17. Todavia, em virtude do fato de termos apenas o nome de cada aluno, não foi possível identificar apenas 212 registros (fls. 18093/18098), face a problemas de nomes incompletos, homônimos e alunos que não possuem cadastro de pessoa física (CPF) na SRF.

18. Do total de alunos matriculados e que não constava pelo menos um pagamento de mensalidade, em número de 3.890 registros (fls. 17982/18092), 3.678 foram intimados. De acordo com as respostas dos alunos, estes foram divididos em dois grupos. O primeiro, composto de 893 registros (fls. 18099/18121), é formado por aqueles alunos que apresentaram comprovantes; e o segundo, com 1.169 registros (fls. 18122/18155), por aqueles alunos que declararam haver pago as mensalidades não contabilizadas pelo contribuinte.

19. Cabe esclarecer que do total de alunos trabalhados por esta fiscalização (aqueles que estavam matriculados e não constava pelo menos um pagamento) e com base nas respostas apresentadas pelos mesmos, foram expurgados os seguintes casos:

- os alunos cuja matrícula foi cancelada;
- os alunos que desistiram do curso;
- os alunos inadimplentes;
- os alunos que efetuaram transferência para outra escola;
- os alunos que obtiveram bolsa de estudo integral, aí incluídos aqueles que eram funcionários da entidade;
- os alunos que obtiveram bolsa parcial foram considerados pelo valor efetivamente pagos, ou seja, foram expurgados os valores referentes aos descontos concedidos pela entidade.

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

20. Com base nos critérios acima, restou constatada a falta de contabilização de recebimentos referentes às mensalidades escolares, nos anos-calendário de 1997 e 1998, conforme planilha de fls. 17879/17968, sendo o contribuinte intimado, em 18/02/2002, através do termo de constatação e intimação fiscal de fls. 17876/17878, a manifestar-se a respeito da referida constatação e apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que ilidissem os fatos constatados, sendo-lhe encaminhada cópia da referida planilha.”

Também adiciono que o I. Fiscal atuante, em depoimento prestado na Justiça Federal a partir da Representação Penal instaurada em face da argüida omissão, no seu depoimento pessoal perante o Juízo esclareceu:

“Com relação aos alunos que não comprovaram o efetivo pagamento houve presunção de pagamento.”

Por que, assim, excluir da tributação o grupo de 2.785 alunos, que seria representado pelos 1.169 que alegaram pagamento mas não juntaram comprovante e os 1.616 que simplesmente não responderam? Esta a questão.

No vigente regime de tributação do Imposto de Renda a presunção legal da omissão, que importa na inversão do ônus da prova, há de constar expressamente do texto legal para, como prova indireta, legitimar a tributação. Antes da Lei 9.430/96 esta presunção era restrita apenas aos casos de saldo credor de caixa, passivo fictício e suprimentos de caixa por sócio. Na vigência do referido diploma adicionou-se a falta de escrituração de pagamentos por pessoa jurídica.

Ora, de rigor a presumida omissão de receitas em relação aos que não comprovaram pagamento ou alegaram pagamento mas não juntaram recibos não encontra foros de legitimidade, de tal maneira que, em relação ao grupo dos 2.785 alunos, para confirmar o lançamento ter-se-ia que adotar a confessada presunção assumida pelo Sr. Agente Fiscal. E isto não é possível, sob pena de se legitimar uma presunção não admitida em lei.

Por isso é que, na pior das hipóteses o lançamento só se legitimaria em relação aos 893 alunos já que, juntando eles os comprovantes de pagamento, caberia ao sujeito passivo demonstrar, e isto não foi feito, que os pagamentos foram devidamente internados na contabilidade.

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

Deve-se salientar, ademais, como aflorou dos debates, que, na pior das hipóteses, em relação a aqueles que alegaram pagamento mas não justificaram, a não anexação dos recibos de pagamento poderia encobrir, eventualmente, interesses menos lícitos destes alunos na medida em que, pela negativa ou buscariam se proteger perante o sujeito passivo, para se safar dos efeitos de inadimplência ou, de resto, se precaverem contra o Fisco para legitimar uma dedução absolutamente indevida. De mais a mais, não cuidou o Fisco de apurar, em tais hipóteses, se os indigitados alunos permaneceram ou não durante todo o ano letivo do curso.

A respeito do tema, e mais especificamente sobre o depoimento pessoal prestado pela autoridade lançadora silenciou-se inteiramente o r. voto vencido e se mostrou ele absolutamente insensível ao caráter de presunção assumido no lançamento.

Este Conselheiro, Relator do voto vencedor, se tivesse que decidir a lide como orientador de voto relator, até talvez tivesse dado provimento integral ao recurso posto que, relativamente a aqueles que juntaram recibo, não se mostraria infenso à circunstância de que a apontada omissão é inferior aos valores escriturados no Caixa. Este elemento pode conduzir à idéia de que os valores pagos em dinheiro pelos 893 alunos foram efetivamente contabilizados. Porém, como o sujeito passivo não fez a prova desta contabilização, em tal hipótese incorre presunção por tributação, mas tributação decorrente de prova direta em face do silêncio do sujeito passivo na contabilização do numerário.

Entendo que bem andou a Câmara, por votação majoritária, de confirmar o lançamento apenas em relação aos 893 alunos, excluindo o grupo representado pelos 2.785 alunos já que o lançamento haverá de se revestir do caráter de liquidez e certeza e da devida legitimidade sob pena de se tornar, além de inócuo e inseguro, do caráter de ilegítimo. Seguramente em relação ao grupo dos 2.785 alunos faltou o devido aprofundamento na matéria tributável e à luz do depoimento pessoal da autoridade lançadora não poderia esta Câmara e não se sentiria o signatário confortável para dar foros de procedência ao auto de infração.

Por isso é que divergi e, no particular, verifiquei que a divergência também se estendeu à corrente majoritária que assim entendeu de, com o beneplácito da Presidência, de parcialmente improver a omissão de receita, discordando do Conselheiro Relator que assim se mostrou insensível aos maiores e melhores princípios informadores e sustentadores do lançamento.

6. Sobre tais fundamentos se assenta o entendimento do voto vencedor.

Agora sabe-se que a divergência no âmbito da Câmara Superior, resultando na negativa total do improvemento do recurso da Fazenda Nacional resulta apenas da circunstância de que o I. Relator vencido acolheu-o para consagrar a omissão de receitas "relativa aos 1.169 alunos que declararam ter pago

Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

as prestações contratadas à empresa de ensino”, quando o voto acima transcrito, ao exame destes que declararam ter pago, mas não juntaram recibos, redundou no provimento do apelo.

Inicialmente, até porque nos debates afluíram a discussão, parece-me pertinente transcrever certa passagem daquele voto vencedor quando este Relator ousou até dizer que, talvez, pelo mérito o recurso merecesse provimento integral, não se discriminando, para efeito de acolher o ordinário, ora os que pagaram e apresentaram recibo, ora os que dizem ter pago mas não apresentaram recibo:

Este Conselheiro, Relator do voto vencedor, se tivesse que decidir a lide como orientador de voto relator, até talvez tivesse dado provimento integral ao recurso posto que, relativamente a aqueles que juntaram recibo, não se mostraria infenso à circunstância de que a apontada omissão é inferior aos valores escriturados no Caixa. Este elemento pode conduzir à idéia de que os valores pagos em dinheiro pelos 893 alunos foram efetivamente contabilizados. Porém, como o sujeito passivo não fez a prova desta contabilização, em tal hipótese incorre presunção por tributação, mas tributação decorrente de prova direta em face do silêncio do sujeito passivo na contabilização do numerário.

Em verdade, com a devida vênia ao I. Relator, a quem muito prezo pelo seu saber jurídico e equilíbrio na tomada de decisões, ouvindo os demais pares que me acompanharam, mais insisto no pensamento acima transcrito para entender que, no fundo, todo o lançamento se apresentou falho. Mas, em face da matéria recursal posta, tenho que me deter apenas sobre os meus 169 alunos para renovar o entendimento de que o lançamento, no fundo, se fez por mera presunção, tal como meramente admitido no Juízo penal pela autoridade lançadora. E, por presunção não admitida em lei.

A sapiência da Câmara Superior me demonstrou que os lançamentos no Caixa a respeito do percebimento das penalidades não eram individualizados aluno a aluno e assim, seguramente, não se sabe o que o sujeito passivo contabilizou de quem: dos alunos que responderam e juntaram comprovantes, dos alunos que responderam mas não juntaram comprovantes ou dos que quedaram-se no silêncio total.

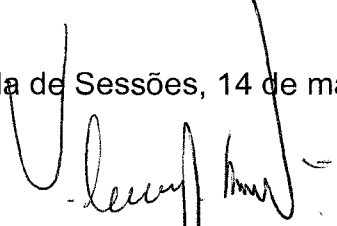
Processo nº : 10850.001033/2002-90
Acórdão nº : CSRF/01-05-194

Faltou à autoridade investigadora aprofundar-se nesta matéria para talvez e até, se não pudesse levar a cabo essa imprescindível missão da identificação da fonte pagadora, declarar absolutamente imprestável a escrita do sujeito passivo, assim facilmente construindo o crédito tributário dentro da figura do arbitramento, assim se afastando a preocupação do Relator vencido quanto a uma possível "resistência na apresentação dos controles de pagamento de cada aluno". Por isso é que, hoje, mais do que nunca, estou convencido de que mesmo a omissão mantida não deveria sê-la e os autos demonstram que o sujeito passivo, se conformando com o veredicto, incluiu a omissão admitida em certo programa de anistia. Mas a observação se impõe em respeito ao princípio da verdade material e, principalmente, porque tudo, no fundo, acabou por resultar em um lançamento presumido.

Com estas considerações não vejo maiores obstáculos em declarar o voto vencedor no sentido de continuar mantendo a rejeição da exclusão no âmbito do crédito tributário da parcela dada como omitida relativa aos 1.169 alunos.

Sob tais condições, e mais uma vez impetrando vênias ao Douto Relator, nego provimento ao recurso.

Sala de Sessões, 14 de março de 2005.


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE 