



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

**Processo n°** 11516.724139/2017-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-003.277 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2019  
**Matéria** OMISSÃO DE RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. PASSIVO FICTÍCIO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.  
**Recorrente** SISTEMA DE ENSINO ENERGIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

Por disposição legal, caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, de forma individualizada.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. *ONUS PROBANDI* A CARGO DO CONTRIBUINTE.

A comprovação da origem dos depósitos bancários no âmbito do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser feita pelo contribuinte de forma individualizada (depósito a depósito), por via de documentação hábil e idônea.

PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Cabe ao contribuinte fazer prova da efetividade dos valores contabilizados em seu passivo. Do contrário, aplica-se a presunção legal da ocorrência de omissão de receitas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

No mérito, tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Carlos André Soares Nogueira e Eduardo Morgado Rodrigues.

## **Relatório**

Trata o presente processo de autos de infração lavrados, em 03/10/2017, contra o contribuinte acima identificado relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de **R\$ 5.390.263,13** (fls. 1.030 a 1.038), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de **R\$ 1.949.134,73** (fls. 1.039 a 1.046), à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de **R\$ 2.936.747,47** (fls. 1.047 a 1.054), à Contribuição para o PIS/PASEP no valor de **R\$ 637.583,28** (fl. 8.394), acrescidos de juros de mora à taxa SELIC calculados até outubro/2017 e multa de ofício de 75%, sobre todas as infrações, formalizando o crédito tributário de **R\$ 23.035.855,46**.

De acordo com o **Termo de Verificação Fiscal** (fls. 1.063 a 1.083) a autuação decorreu de omissão de receitas por (i) falta de contabilização de valores recebidos à título de mensalidades escolares (valores reconhecidos pelo sujeito passivo), (ii) depósitos bancários de origem não comprovada e (iii) passivo fictício, autuações relativas ao ano-calendário **2014**.

Seguindo a ordem que consta no Auto de Infração - IRPJ:

### **OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS**

#### **INFRAÇÃO: RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS**

*Omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização de valores recebidos a título de mensalidades escolares, valores estes reconhecidos pelo sujeito passivo no curso do procedimento de fiscalização.*

*A descrição dos fatos, a indicação dos elementos de prova e dos fundamentos jurídicos que levaram às conclusões da prática da infração objeto da presente autuação fiscal encontram-se detalhados no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DE ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL, parte integrante deste AUTO DE INFRAÇÃO.*

[...]

**OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS****INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO**

*Tendo ultimado o exame da escrita comercial e fiscal do sujeito passivo, restou identificada a ocorrência de infração tributária denominada OMISSÃO DE RECEITA, da espécie PASSIVO FICTÍCIO, caracterizada pela manutenção no Passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.*

*Trata-se, na espécie, de obrigação mantida no PASSIVO NÃO CIRCULANTE, escriturada na conta contábil MÚTUOS, código 1370, cuja exigibilidade não foi comprovada pelo sujeito passivo. O saldo considerado para fins de lançamento foi o do dia 1º/01/2014, no montante de R\$ 23.086.831,18.*

*A descrição dos fatos, a indicação dos elementos de prova e dos fundamentos jurídicos que levaram às conclusões da prática da infração objeto da presente autuação fiscal encontram-se detalhados no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DE ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL, parte integrante deste AUTO DE INFRAÇÃO.*

[...]

**OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL****INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

*Tendo encerrado o exame da escrita comercial e fiscal do sujeito passivo, restou identificada a prática de infração de omissão de receita, caracterizada pela não comprovação da origem de valores creditados em contas bancárias de titularidade da pessoa jurídica.*

*No caso em tela os depósitos bancários foram escrituradas indevidamente como "operações de mútuo", ou seja empréstimos de terceiros, todavia, regularmente intimado, o sujeito passivo não apresentou documentação que comprovasse tais operações.*

*A descrição dos fatos, a indicação dos elementos de prova e dos fundamentos jurídicos que levaram às conclusões da prática da infração objeto da presente autuação fiscal encontram-se detalhados no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DE ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL, parte integrante deste AUTO DE INFRAÇÃO.*

Os demais Autos de Infração, de CSLL, PIS e COFINS contemplam o reflexo destas infrações apuradas no âmbito do IRPJ.

Por bem descrever as autuações e impugnação, me reporto ao relatório considerado no acórdão da decisão recorrida:

**1. DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DE ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL**

*A autoridade fiscal relatou os seguintes fatos no Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento de Procedimento Fiscal, parte integrante dos autos de infrações (fls. 1063 a 1083):*

- Trata-se de pessoa jurídica constituída em 26/03/2004, organizada sob a forma de sociedade empresária limitada, domiciliada na cidade de Florianópolis, que atua no ramo de prestação de serviço de educação básica, especialmente de nível médio;*
- No período objeto da ação fiscal a empresa calculou o IRPJ com base no lucro real anual, tendo declarado receita bruta de R\$ 2.842.878,11 e prejuízo fiscal de R\$ 7.702.768,28;*
- Em atendimento à intimação fiscal, o contribuinte apresentou, entre outros documentos, os extratos das contas bancárias e de investimentos e planilha de contratantes, alunos e valores recebidos no ano de 2014, no total de R\$ 2.665.225,82, valor que seria próximo ao montante de R\$ 2.842.878,11 informado na DIPJ;*
- Através de Requisição de Cópia de Escrituração Contábil Digital formalizada em 08/03/2017 perante o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, foi realizada a extração dos arquivos magnéticos objeto da Escrituração Contábil Digital – ECD do sujeito passivo do ano-calendário de 2014;*
- A partir do exame de dados contidos em Declarações de informações sobre movimentação financeira – Dimof apresentadas pelas instituições financeiras à RFB, constatou-se que no ano de 2014 o sujeito passivo obteve o ingresso financeiro em contas correntes de sua titularidade no montante de R\$ 15.285.757,42, correspondente a mais de cinco vezes o valor de sua receita bruta declarada;*
- Ao proceder a extração de dados contidos nas Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF, foram constatadas informações de pagamentos a título de despesas com educação à empresa Sistema de Ensino Energia Ltda, no ano de 2014, no montante de R\$ 11.170.321,91, revelando indícios de omissão de receitas, pois o valor informado na DIPJ do contribuinte foi de R\$ 2.842.878,11;*
- O fiscalizado foi intimado a se manifestar sobre tais divergências constatadas e a apresentar a relação dos nomes de todos os contratantes e respectivos alunos matriculados na instituição no ano de 2014 e o montante pago por cada um deles naquele período;*
- Em atendimento à Intimação Fiscal nº 001, a pessoa jurídica apresentou relatório onde detalhou, mês a mês, as receitas auferidas a título de mensalidades escolares, individualizadas por contratante e aluno, relativas a matriz e a filial, no montante de R\$ 8.148.114,63. Diante de tais informações, a autoridade fiscal constatou estar evidenciada a omissão de receitas de R\$ 5.444.474,54;*

**OUTRA INFRAÇÃO**

□ *A partir do exame da escrita contábil da pessoa jurídica foram identificadas, também, ocorrências de depósitos em contas bancárias do sujeito passivo lançadas a débito de contas representativas do respectivo banco, cuja contrapartida se deu na conta contábil intitulada "MÚTUOS", código 1370, pertencente ao PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO. Os referidos depósitos foram identificados também nos extratos bancários da pessoa jurídica e somaram a importância de R\$ 10.110.109,07 no ano de 2014;*

□ *Mediante Intimação Fiscal nº 002, o fiscalizado foi intimado a prestar esclarecimentos e a apresentar os respectivos contratos de mútuo. Em atendimento, o contribuinte enviou correspondência declarando que "Referente aos valores lançados nesta conta, ratificamos as informações já repassadas de que não se trata de lançamentos originados de receitas. Trata-se de valores transferidos de outras empresas, por exemplo, às vezes é feito empréstimos bancários em outro CNPJ e por necessidade de caixa estas transferem valores entre si. Conforme já mencionados anteriormente, infelizmente tivemos um problema interno no sistema que fazia o controle e não conseguimos recuperar os dados para prestar informações concretas para atendimento a esta solicitação";*

□ *Diante da informação prestada pelo sujeito passivo, restaram não comprovados os valores creditados em contas bancárias de sua titularidade no montante de R\$ 10.110.109,07, uma vez que, regularmente intimado, não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos recursos utilizados naquelas operações;*

□ *De modo a avaliar uma possível relação entre a infração de omissão de receita reconhecida pelo sujeito passivo anteriormente descrita (R\$ 5.444.474,54), e àquela decorrente de depósitos bancários cuja origem não restou comprovada (R\$ 10.110.109,07), foi solicitado ao sujeito passivo, mediante Intimação Fiscal nº 003, que informasse se dentre os valores depositados em suas contas bancárias, cujos lançamentos de contrapartida foram registrados na conta contábil MÚTUOS, código 1370, estariam incluídas algumas das receitas omitidas e por ele reconhecidas. Em caso afirmativo, solicitou-se que apresentasse documentação comprobatória da origem dos referidos depósitos e identificasse os respectivos alunos e/ou responsáveis;*

□ *Foi solicitada ao contribuinte, também, a apresentação de documentação que comprovasse a exigibilidade das obrigações representadas pelo saldo existente em 01/01/2014 na conta contábil MÚTUOS - código 1370 - Passivo Exigível a Longo Prazo, no valor de R\$ 23.086.831,18;*

□ *Em atendimento à intimação, o contribuinte informou que:*

*"Em primeiro lugar apresentamos retificação sobre nossa comunicação entregue junto a este órgão em 17/08/2017.*

*Onde se lê: [...] não se trata de lançamentos originados de receitas [...] Leia-se: [...] valores parcial em montante maior são referente a valores de lançamentos originados de receitas conforme relatório no qual consta nome responsável, aluno e total pago pelo responsável, relatório este, entregue quando do atendimento da Intimação nº 01 [...]*

*Em atendimento a Intimação Fiscal em epígrafe informamos que os valores questionados referem-se aos valores de receitas denunciados espontaneamente quando do atendimento da NF nº 001 e também na retificação comunicação ora retificada nesta comunicação”;*

*Pelo que se pode depreender da informação prestada, o sujeito passivo teve por objetivo afirmar que dentre os valores depositados ao longo do ano de 2014, escriturados indevidamente como mútuo, no montante de R\$ 10.110.109,07, estariam incluídos aqueles valores de receitas omitidas por ele reconhecidas, no montante de R\$ 5.444.474,54. Todavia, nenhum documento que viesse a comprovar tal afirmação foi apresentado. Diante do exposto, os depósitos bancários cuja origem não restou comprovada foram caracterizados como infração tributária de omissão de receita, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;*

*A autoridade fiscal concluiu não ser procedente a afirmação do contribuinte de que os valores da conta contábil MÚTUOS - código 1370 - Passivo Exigível a Longo Prazo, no valor de R\$ 23.086.831,18, seriam referentes a receitas denunciadas espontaneamente, uma vez que o saldo da conta é aquele existente em 01/01/2014, ou seja, formado a partir de lançamentos ocorridos anteriormente ao ano de 2014. Destacou-se que os lançamentos efetuados na referida conta ao longo do ano de 2014 foram objeto de exigência de comprovação por parte do sujeito passivo, culminando com a identificação de infração de omissão de receita em razão da não comprovação da origem dos depósitos efetuados na conta bancária da pessoa jurídica, para os quais foram utilizadas de forma indevida a conta “Mútuos”, código 1370, em sua contabilização;*

*Em face da manutenção de obrigação no Passivo cuja exigibilidade não foi comprovada pelo contribuinte, houve o lançamento também de omissão de receita por presunção legal - Passivo Fictício, no valor de R\$ 23.086.831,18, nos termos do art. 281, III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99;*

*[...]*

## **2. DA IMPUGNAÇÃO**

*O contribuinte apresentou impugnação, em 01/11/2017, aduzindo, em síntese (fls. 1091 a 1107):*

*Em atendimento à intimação fiscal, apresentou, entre outros documentos, os extratos das contas bancárias e de investimentos*

*e planilha de contratantes, alunos e valores recebidos em 2014, no total de R\$ 2.665.225,82, valor que seria próximo ao montante de R\$ 2.842.878,11 informado na DIPJ;*

□ *Em atendimento à Intimação Fiscal nº 001 para prestar esclarecimentos, em face da constatação da autoridade fiscal de que os valores que haviam sido informados em DIRPF com despesas com educação pagas ao contribuinte no ano de 2014 somavam R\$ 11.170.321,91, apresentou "relatório detalhado, contendo **mais de 150 páginas**, com a discriminação mensal dos valores pagos por cada contratante e aluno matriculado na instituição, relativos à matriz e à filial, bem como o total recebido em cada mês. Por intermédio desse documento, foram reconhecidas muitas receitas então consideradas omitidas pela pessoa jurídica, tratando-se de valores **denunciados espontaneamente** pelo contribuinte.*

Tal circunstância consta **expressamente** no processo administrativo, sendo confirmado pela própria autoridade que os “valores recebidos a título de mensalidades escolares, valores estes [que teriam sido] **reconhecidos pelo sujeito passivo** no curso do procedimento de fiscalização” (fls. 1031). A partir desse relatório, chegou-se a um valor total de receita bruta decorrente da prestação de serviços de ensino no montante de **R\$ 8.148.114,63**, o qual – saliente-se – foi **devidamente reconhecido** durante o procedimento fiscal”;

□ *Os autos de infrações seriam insubsistentes, eis que as premissas fáticas das quais a autoridade fiscal lançou mão para realizar os lançamentos não correspondem à realidade dos fatos;*

□ *A autuação se encontra eivada de vícios insanáveis de erro na base de cálculo, com equívocos sobre aspectos objetivos considerados pelo agente autuante, sendo premente o reconhecimento de sua nulidade absoluta, com a consequente extinção total do crédito tributário ilegitimamente constituído;*

□ *Teria havido erro no lançamento fiscal decorrente de omissão de receitas - Passivo Fictício, pois considerou-se o saldo devedor existente em 01/01/2014, portanto vindo de exercício anterior, extrapolando-se assim o período fiscalizado e violação ao princípio contábil da competência;*

□ *Por conseguinte, não poderia o auditor-fiscal ter realizado a tributação com base no saldo existente em 01/01/2014, por ocasião da conta contábil MÚTUOS, no valor de R\$ 23.086.831,18, simplesmente porque a fiscalização não abrangeu tal período;*

□ *Argumenta, também, que "(...) é evidente a ocorrência de **dupla tributação (“bis in idem”)** quanto aos valores das **mensalidades** não contabilizados, que restaram reconhecidos pelo Impugnante como receita omitida no curso da ação fiscal. Tais quantias encontram-se incluídas nos **depósitos de origem não identificada**, os quais já foram considerados para fins de*

*caracterização de uma espécie autônoma de omissão de receita".*

□ *"Deveras, dentre os valores depositados ao longo do ano de 2014 em suas contas bancárias, que foram equivocadamente escriturados como mútuos, estariam incluídas receitas omitidas oriundas de mensalidades escolares reconhecidas pelo próprio sujeito passivo.*

*Dessa maneira, a tributação tanto dos depósitos bancários quanto das receitas omitidas enseja o "bis in idem" quanto à exigência do IRPJ e seus reflexos, restando caracterizada a duplicidade de autuação e a glosa indevida pelo Fisco";*

□ *Inviabilidade de arbitramento do lucro sem a correspondente desclassificação da escrita contábil da empresa;*

□ *"De maneira exemplificativa, o Livro Razão da Conta 1.01.01.02 – BANCOS CONTA MOVIMENTO revela o uso de cheque especial, que é uma modalidade de empréstimo, além da ocorrência de diversas transferências de elevadas montas, que demonstram se tratarem de contratos de mútuos e não de receita omitida pelo sujeito passivo em relação a mensalidades escolares. Aparecem, ainda, na descrição de seu histórico, débitos de juros, juros de saldo devedor, multas moratórias, parcelamento de empréstimos, etc., todos acréscimos concernentes a mútuo";*

□ *Vários dos depósitos se referem a transferências de terceiros e não de receitas auferidas;*

□ *No campo do processo tributário, a autoridade administrativa ou o julgador possui o dever de agir na busca incessante da verdade material, determinando a produção das provas necessárias para tanto;*

□ *Não teriam sido considerados nos cálculos pela autoridade fiscal vários créditos de PIS e de Cofins não-cumulativos.*

[...]

## **DA DECISÃO DA DRJ**

### **VOTO**

*Preenchidos os requisitos formais de admissibilidade, conheço da impugnação.*

*Inicialmente observe-se que as exigências mediante os autos de infrações de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, objeto do presente processo, foram apuradas sob as regras do lucro real anual. Portanto, não assiste razão ao contribuinte quanto à alegação de inviabilidade de arbitramento do lucro sem a correspondente desclassificação da escrita contábil da empresa, pois não houve tal arbitramento pela autoridade fiscal.*

*Analisaremos a seguir as infrações apuradas e as alegações de defesa do impugnante.*

**I) DA OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS**

*Ao proceder a extração de dados contidos nas Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF, foram constatadas pelo Auditor-Fiscal informações de pagamentos a título de despesas com educação à empresa Sistema de Ensino Energia Ltda, no ano de 2014, no montante de R\$ R\$ 11.170.321,91, revelando indícios de omissão de receitas. Intimado a prestar esclarecimentos, o fiscalizado apresentou então novo relatório onde detalhou, mês a mês, as receitas auferidas a título de mensalidades escolares, individualizadas por contratante e aluno, relativas a matriz e a filial, no montante de R\$ 8.148.114,63. Diante de tais informações, a autoridade fiscal constatou estar evidenciada a omissão de receitas de R\$ 5.444.474,54, conforme quadro a seguir (fls. 1070 e 1071):*

Demonstrativo das receitas omitidas pelo sujeito passivo

Ano: 2014	Receita reconhecida pelo sujeito passivo no curso da ação fiscal	Receita bruta escriturada	Omissão de receita apurada
JAN	132.222,45	237.388,19	0,00
FEV	212.430,43	246.502,71	0,00
MAR	656.258,89	223.168,77	433.090,12
ABR	777.987,71	218.928,18	559.059,53
MAI	569.710,57	214.310,37	355.400,20
JUN	649.205,01	281.016,79	368.188,22
JUL	731.374,93	246.460,41	484.914,52
AGO	626.590,91	245.618,90	380.972,01
SET	1.925.554,41	245.618,90	1.679.935,51
OUT	914.485,41	248.399,04	666.086,37
NOV	477.622,43	248.905,86	228.716,57
DEZ	474.671,48	186.559,99	288.111,49
<b>Total da receita omitida reconhecida (R\$)</b>			<b>5.444.474,54</b>

*O impugnante afirma que tal omissão de receitas foi devidamente reconhecida por ele durante o procedimento fiscal, e que tais valores teriam sido denunciados espontaneamente.*

*Quanto ao instituto da denúncia espontânea, o Código Tributário Nacional - CTN assim dispõe:*

[...]

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito

da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

**Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.**

[...]

*Portanto, o caso em análise não se enquadra como denúncia espontânea, pois o contribuinte reconheceu não ter oferecido à tributação receitas tributáveis no ano de 2014 no montante de R\$ 5.444.474,54 somente após o início do procedimento de fiscalização, após ter sido intimado pela autoridade fiscal. Dessa forma, mantém-se o lançamento realizado mediante o auto de infração.*

## **II) DA OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

*A autoridade fiscal relata que a partir do exame da escrita contábil da pessoa jurídica foram identificadas, também, ocorrências de depósitos em contas bancárias do sujeito passivo lançadas a débito de contas representativas do respectivo banco, cuja contrapartida se deu na conta contábil intitulada "MÚTUOS", código 1370, pertencente ao Passivo Exigível e Longo Prazo. Os referidos depósitos foram identificados também nos extratos bancários da pessoa jurídica e somaram a importância de R\$ 10.110.109,07 no ano de 2014.*

*Mediante a Intimação Fiscal nº 002, o fiscalizado foi intimado a prestar esclarecimentos e a apresentar os respectivos contratos de mútuo. Em atendimento, o contribuinte enviou correspondência declarando que "Referente aos valores lançados nesta conta, ratificamos as informações já repassadas de que não se trata de lançamentos originados de receitas. Trata-se de valores transferidos de outras empresas, por exemplo, às vezes é feito empréstimos bancários em outro CNPJ e por necessidade de caixa estas transferem valores entre si. Conforme já mencionados anteriormente, infelizmente tivemos um problema interno no sistema que fazia o controle e não conseguimos recuperar os dados para prestar informações concretas para atendimento a esta solicitação".*

*Diante da informação prestada pelo sujeito passivo, restou não comprovada a origem dos valores creditados em contas bancárias de sua titularidade no montante de R\$ 10.110.109,07, uma vez que, regularmente intimado, não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos recursos utilizados naquelas operações, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:*

[...]

*De modo a avaliar uma possível relação entre a infração de omissão de receita reconhecida pelo sujeito passivo descrita no item I (R\$ 5.444.474,54), e àquela decorrente de depósitos bancários cuja origem não restou comprovada (R\$ 10.110.109,07), foi emitida a Intimação Fiscal 003, com o seguinte teor (fls. 476 e 377):*

[...]

*1. Informar se dentre os valores depositados em contas bancárias de titularidade da pessoa jurídica ao longo do ano de 2014, cujos lançamentos de contrapartida foram registrados na conta contábil MÚTUOS, código 1370, no valor total de R\$ 10.110.109,07, mencionados no item I da Intimação Fiscal nº 002, incluem-se algumas das receitas omitidas reconhecidas pela pessoa jurídica por intermédio dos relatórios de receitas de mensalidades apresentados em atendimento à Intimação Fiscal nº 001, cuja ciência se deu em 10/05/2017. Em caso afirmativo, apresentar documentação que comprove a origem dos referidos depósitos e identifique os respectivos alunos e/ou responsáveis;*

[...]

*Em atendimento à intimação, o contribuinte informou que (fls. 378):*

[...]

*"Em primeiro lugar apresentamos retificação sobre nossa comunicação entregue junto a este órgão em 17/08/2017.*

*Onde se lê: [...] não se trata de lançamentos originados de receitas. [...] Leia-se: [...] valores parcial em montante maior são referente a valores de lançamentos originados de receitas conforme relatório no qual consta nome responsável aluno e total pago pelo responsável, relatório este, entregue quando do atendimento da Intimação nº 01 [...].*

*Em atendimento a Intimação Fiscal em epígrafe informamos que os valores questionados referem-se aos valores de receitas denunciados espontaneamente quando do atendimento da NF nº 001 e também na retificação comunicação ora retificada nesta comunicação."*

[...]

*A autoridade fiscal relata que, pelo que se pode depreender da informação prestada, o sujeito passivo teve por objetivo afirmar que dentre os valores depositados ao longo do ano de 2014, escriturados indevidamente como mútuo, no total de R\$ 10.110.109,07, estariam incluídas aquelas receitas omitidas por ele reconhecidas, no montante de R\$ 5.444.474,54. Todavia, nenhum documento que viesse a comprovar tal afirmação foi apresentado. O Auditor Fiscal concluiu, assim, que "Não é possível afirmar que dentre os valores de receitas omitidas caracterizadas pela identificação de depósitos cuja*

origem não foi comprovada, objeto do presente subitem, estejam compreendidas algumas das receitas oriundas de mensalidades escolares de alunos ou responsáveis constantes da listagem apresentada pelo sujeito passivo, objeto do subitem 2.1, sem que este apresente documentação que efetivamente os comprove, indicando assim a origem dos recursos e vinculando-os às receitas anteriormente reconhecidas como omitidas".

*Diante desses fatos, os depósitos bancários, cuja origem não restou comprovada, foram caracterizados como infração tributária de omissão de receita, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Tais depósitos bancários estão relacionados nas planilhas às fls. 849 a 863. Para fins de lançamento fiscal, foram agrupados pelos valores totais mensais, conforme o quadro abaixo (fls. 1074):*

Depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, escriturados indevidamente como operações de mútuo – VALORES MENSAIS

Mês	Valor Crédito SOMA (R\$)
Janeiro de 2014	291.937,81
Fevereiro de 2014	649.678,45
Março de 2014	946.128,52
Abril de 2014	961.028,66
Mai de 2014	760.345,99
Junho de 2014	1.937.359,98
Julho de 2014	652.735,97
Agosto de 2014	550.290,41
Setembro de 2014	898.612,41
Outubro de 2014	814.109,25
Novembro de 2014	799.451,19
Dezembro de 2014	848.430,43
<b>Total em 2014</b>	<b>10.110.109,07</b>

O impugnante, por sua vez, argumenta (fls. 1098 a 1105):

[...]

*"O próprio auditor-fiscal indica a existência de "uma possível relação entre a infração de omissão de receita reconhecida pelo sujeito passivo, descrita no item 2.1, anteriormente descrita, e àquela decorrente da identificação de depósitos bancários cuja origem não restou comprovada" (fls. 1072).*

*Com efeito, tal conclusão decorre do fato de que o objeto social da pessoa jurídica envolver **exclusivamente** a prestação de **serviços de educação**, tal como atestam o seu Contrato Social e todas as alterações posteriores, documentos que foram disponibilizados ao Fisco e já constam da íntegra do processo administrativo (fls. 04-25).*

*Ou seja, tendo em vista que o objeto societário do Impugnante é **único**, não há como se cogitar que os valores que ingressaram*

*em suas contas bancárias possuem outra origem senão o desempenho de sua **atividade econômica principal**, atividade esta que se encontra vinculada à geração de receitas atinentes a **mensalidades**.*

*Saliente-se que o próprio agente autuante corrobora essa assertiva, porquanto utiliza como **fundamento legal** para a descrição dos fatos e enquadramento legal do Auto de Infração de IRPJ os **arts. 277 e 278** do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto n. 3.000/99.*

[...]

*De maneira exemplificativa, o Livro Razão da **Conta 1.01.01.02 – BANCOS CONTA MOVIMENTO** revela o uso de **cheque especial**, que é uma modalidade de empréstimo, além da ocorrência de **diversas transferências** de elevadas montas, que demonstram se tratarem de **contratos de mútuos** e não de receita omitida pelo sujeito passivo em relação a mensalidades escolares. Aparecem, ainda, na descrição de seu histórico, débitos de juros, juros de saldo devedor, multas moratórias, parcelamento de empréstimos, etc., todos acréscimos concernentes a **mútuos**.*

*Portanto, ao contrário do que faz crer a autoridade administrativa, em seu Anexo Único à Intimação Fiscal n. 002, os valores escriturados na referida conta contábil não se limitam a **depósitos de cunho bancário**, referindo-se a **operações***

*de mútuos depositadas em conta bancária de titularidade da pessoa jurídica, no ano de 2014.*

*Não se revelam, como consequência, lançamentos fiscais originados de **receitas auferidas** pela empresa, tratando-se, em verdade, de quantias **transferidas de terceiros**. Conforme já explicitado pelo Impugnante em resposta à Intimação Fiscal n. 002, “às vezes é [são] feito[s] **empréstimos bancários** em outro CNPJ e por necessidade de caixa estas transferem valores entre si” (fls. 374). Nessa senda, apenas os valores em **montante superior** poderiam ser imputados como decorrentes do objeto social da empresa, gerando receitas atinentes a mensalidades escolares.*

*Situação semelhante ocorre no Livro Razão da **Conta 3.01.01.01 – MENSALIDADES**, no qual constam **valores bem inferiores** às transferências acima descritas, revelando-se não se tratarem puramente de mensalidades escolares.*

*Por exemplo, aparecem consignadas as **importâncias** de R\$ 1.058,45 (em 02/01), R\$ 1.126,00 (em 03/02), R\$ 1.225,35 (em 01/04), R\$ 1.421,21 (em 01/04), R\$ 1.103,50 (em 02/05), R\$ 1.151,85 (em 02/05), R\$ 1.039,32 (em 02/05), R\$ 972,16 (em 02/05), R\$ 953,54 (em 02/06), R\$ 450,00 (em 02/06), R\$ 1.845,80 (em 01/07), R\$ 1.658,00 (em 01/08), R\$ 775,37 (em 01/10), R\$ 977,03 (em 01/10), R\$ 1.627,59 (em 01/10), R\$ 506,88 (em 21/11) e R\$ 1.460,20 (em 01/12). É de se observar*

que, em sua grande maioria, as contas nos quais foram creditados esses valores aparecem descrita como “**receitas s/ serviços**”, deixando claro que não está relacionada com a prestação de serviços de ensino, que é o objeto social do Impugnante.

Todas essas circunstâncias indicam a completa **incorreção** na autuação fiscal em apreço, que é pautada em premissas notadamente **equivocadas** do auditor-fiscal, dissociada à **realidade** dos autos.

Com efeito, não se pode esquecer que vige na seara tributária o princípio da **verdade material**, derivado da legalidade, que pressupõe a exata **correspondência** entre a autuação promovida pelo Fisco e a realidade dos fatos, impondo a nulidade do lançamento que carece de **substrato** nas circunstâncias que o fundamentam."

[...]

Da análise.

Pois bem, o contribuinte informou na DIPJ ter obtido no ano-calendário de 2014 a receita bruta total de **R\$ 2.842.878,11**. Em atendimento à intimação fiscal, apresentou inicialmente uma relação do faturamento obtido como sendo de **R\$ 2.665.225,82**.

Após o cruzamento das informações do sujeito passivo com as prestadas nas Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF, relativas aos pagamentos a título de despesas com educação à empresa Sistema de Ensino Energia Ltda, no ano de 2014, no montante de R\$ R\$ 11.170.321,91, o fiscalizado foi novamente intimado a prestar esclarecimentos sobre as divergências constatadas. Desta vez, apresentou novo relatório onde detalhou, mês a mês, as receitas auferidas a título de mensalidades escolares, individualizadas por contratante e aluno, relativas a matriz e a filial, no montante de **R\$ 8.148.114,63**. Constatou-se, assim, a omissão de receita sobre essa matéria no montante de R\$ 5.444.474,54, que é objeto da infração analisada no item I.

A autoridade fiscal constatou também depósitos bancários contabilizados em contrapartida da conta de PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO - MÚTUOS, no montante de R\$ 10.110.109,07, no ano de 2014. Os referidos depósitos foram identificados também nos extratos bancários da pessoa jurídica. Intimado a prestar esclarecimentos e a apresentar tais contratos de mútuos, o fiscalizado declarou que (...) "ratificamos as informações já repassadas de que não se trata de lançamentos originados de receitas. Trata-se de valores transferidos de outras empresas, por exemplo, às vezes é feito empréstimos bancários em outro CNPJ e por necessidade de caixa estas transferem valores entre si" (...).

Entretanto, não foram apresentados quaisquer documentos que comprassem os alegados empréstimos.

*O contribuinte foi novamente intimado para informar se dentre os valores depositados em suas contas bancárias, cujos lançamentos de contrapartida foram registrados na conta contábil MÚTUOS, estariam incluídas algumas das receitas omitidas e por ele reconhecidas. Em caso afirmativo, solicitou-se que apresentasse documentação comprobatória da origem dos referidos depósitos e identificasse os respectivos alunos e/ou responsáveis.*

*Dessa vez, o fiscalizado declarou que (...) "valores parcial em montante maior são referente a valores de lançamentos originados de receitas conforme relatório no qual consta nome responsável, aluno e total pago pelo responsável, relatório este, entregue quando do atendimento da Intimação nº 01 (...).*

*Entretanto, novamente não foram apresentados quaisquer elementos probatórios.*

*Na impugnação, alega-se novamente que parte dos depósitos bancários se refere a contratos de mútuos e parte é decorrente de receitas que já teriam sido confessadas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal, conforme analisado no item I. Entretanto, não foram anexados à peça de defesa quaisquer elementos probatórios de suas alegações.*

*Portanto, o contribuinte foi regulamente intimado a prestar esclarecimentos sobre tais depósitos bancários e a apresentar os alegados contratos e mútuos e outros documentos hábeis e idôneos que comprovassem a origem dos recursos utilizados naquelas operações, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Entretanto, o interessado não apresentou tais elementos probatórios nem durante a ação fiscal nem na impugnação.*

*O contribuinte argumenta que no campo do processo tributário a autoridade administrativa ou o julgador possui o dever de agir na busca incessante da verdade material, determinando a produção das provas necessárias para tanto.*

*De fato, a busca da verdade material deve orientar a atuação da Administração Tributária. No entanto, engana-se o impugnante acerca de seu conteúdo. É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu onus probandi.*

*Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos aos autos quando tais elementos induzem à suspeita de que os fatos ocorreram, não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer. Ou seja, em observância ao princípio da verdade material, o julgador não está vinculado às versões das partes.*

*No entanto, o princípio da verdade material não socorre aquele que não se esforça em comprovar sua alegação. Dito de outro*

*modo, da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente a atuação ativa do julgador nesse sentido, também não é aceitável que o interessado não apresente provas hábeis em sua defesa e transfira ao julgador o ônus de comprovar a higidez das alegações do impugnante.*

*Como se vê da leitura do citado art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, basta ao Fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origem não comprovada para que se presuma, até prova em contrário, **a carga do contribuinte**, a ocorrência de omissão de receitas. Trata-se de uma presunção legal do tipo juris tantum (relativa) e, portanto, cabe ao Fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de receitas.*

*Nestes termos, cumprido o ônus atribuído à Fazenda Pública, que é o de identificar os depósitos bancários de origem não comprovada e de intimar o contribuinte para sobre eles se manifestar com o fim de afastar o peso que a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, transfere ao fiscalizado, e não tendo o interessado logrado afastar tal presunção juris tantum, evidenciada fica a omissão de rendimentos.*

*Diante do exposto, mantém-se o lançamento realizado mediante o auto de infração.*

### **III) DA OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - PASSIVO FICTÍCIO**

*O contribuinte foi intimado a apresentar a documentação que comprovasse também a exigibilidade das obrigações representadas pelo saldo existente em 01/01/2014 na conta contábil MÚTUOS - código 1370 - Passivo Exigível a Longo Prazo, no valor de R\$ 23.086.831,18. Em atendimento à intimação, o fiscalizado informou que:*

*"Em primeiro lugar apresentamos retificação sobre nossa comunicação entregue junto a este órgão em 17/08/2017.*

*Onde se lê: [...] não se trata de lançamentos originados de receitas [...] Leia-se: [...] valores parcial em montante maior são referente a valores de lançamentos originados de receitas conforme relatório no qual consta nome responsável, aluno e total pago pelo responsável, relatório este, entregue quando do atendimento da Intimação nº 01 [...]*

*Em atendimento a Intimação Fiscal em epígrafe informamos que os valores questionados referem-se aos valores de receitas denunciados espontaneamente quando do atendimento da NF nº 001 e também na retificação comunicação ora retificada nesta comunicação."*

*A autoridade fiscal concluiu não ser procedente a afirmação de que os valores da conta contábil MÚTUOS - código 1370 - Passivo Exigível a Longo Prazo, de R\$ 23.086.831,18, seriam referentes as receitas omitidas que foram reconhecidas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal, uma vez que o saldo da conta é aquele existente em 01/01/2014, ou seja,*

*formado a partir de lançamentos ocorridos anteriormente ao ano de 2014.*

*Destacou-se que os lançamentos efetuados na referida conta ao longo do ano de 2014 foram objeto de exigência de comprovação por parte do sujeito passivo, culminando com a infração de omissão de receita em razão da não comprovação da origem dos depósitos efetuados em conta bancária da pessoa jurídica, contabilizados indevidamente em contrapartida da conta "Mútuos", objeto da infração analisada no item II.*

*Em face da manutenção de obrigação no Passivo, em 01/01/2014, cuja exigibilidade não foi comprovada pelo contribuinte, houve o lançamento de omissão de receita por presunção legal - Passivo Fictício, no valor de R\$ 23.086.831,18, nos termos do art. 281, III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que dispõe:*

*"Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*[...]*

***III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada."***

*O Auditor-Fiscal destacou tratar-se, na espécie, de uma infração tributária continuada, reiterada a cada ano pelo contribuinte, quando da manutenção em seu Passivo de uma obrigação sem a respectiva comprovação. Observou-se que a aplicação da sanção decorrente de infração desta natureza deve levar em conta o demonstrativo contábil de um dos exercícios apenas, sob pena de caracterizar-se o "bis in idem".*

*Sobre a prática de infração continuada na hipótese do PASSIVO FICTÍCIO, o eminente autor Hiromi Higuchi assim leciona:*

*"É comum a pessoa jurídica ter passivo fictício em dois ou três períodos-base seguidos. Neta hipótese, a tributação do maior passivo fictício de um só período-base estará tributando o passivo fictício dos demais períodos-base por ser irregularidade contábil continuada. Se a pessoa jurídica provar que a mesma duplicata paga permaneceu por dois ou mais balanços, não há dúvida que a tributação só poderá incidir em um só período-base". (HIGUCHI, Hiromi. "Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, São Paulo, 2012, p. 670-671).*

*A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é no sentido de que a manutenção no passivo de obrigações não comprovadas é infração continuada e indicia a existência de receitas mantidas à margem da escrita e, em consequência, subtraídas ao crivo da tributação, salvo prova em contrário a ser produzida pelo contribuinte:*

*"PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**OITAVA CÂMARA**Processo nº : 10930.004856/2003-68**Recurso nº : 139.765 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO**Sessão de : 07 DE JULHO DE 2005**Acórdão nº : 108-08.394*

*Quanto à omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, é pacífica a jurisprudência deste colegiado em torno da matéria, no sentido de que a manutenção no passivo de obrigações não comprovadas indicia a existência de receitas mantidas à margem da escrita e, em consequência, subtraídas ao crivo da tributação, salvo prova em contrário a ser produzida pela contribuinte.*

*Assim, para que a presunção legal relativa à omissão de receitas neste caso seja afastada é necessário que a pessoa jurídica comprove, com documentação hábil e idônea, a existência da obrigação registrada em seu passivo, demonstrando, ainda, que o pagamento da mesma ocorreu em data posterior ao do encerramento do balanço do exercício objeto de fiscalização.*

*....."**"CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF**Órgão Julgador: Segunda Turma/Quarta Câmara**Processo nº: 18471.000856/2005-17**Sessão de: 1º/04/2011**Acórdão: 1402-000.523**Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. Cabe ao contribuinte fazer prova da efetividade dos valores contabilizados em seu passivo; do contrário, aplica-se a presunção legal da ocorrência de omissão de receitas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*....."**"Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF**Segunda Câmara/Primeira Seção de Julgamento**Sessão de: 28/01/2010**Acórdão nº: 1201-00.213**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício 2001*

*Ementa: PASSIVO FICTICIO — o passivo fictício é infração continuada.*

*Não cabe afastar a autuação em razão da possibilidade de a obrigação não comprovada já ter sido fictícia em exercício anterior ao período fiscalizado.*

*Todavia, um mesmo passivo fictício não legitima diversas autuações por persistir na escrita por mais de um período de apuração, pois seria tributar diversas vezes uma única omissão de receita.*

....."

*O impugnante alega que teria havido erro no lançamento fiscal decorrente de omissão de receitas - Passivo Fictício, pois se considerou o saldo devedor existente em 01/01/2014, portanto vindo de exercício anterior, extrapolando-se assim o período fiscalizado com violação ao princípio contábil da competência. Por conseguinte, não poderia o Auditor- Fiscal ter realizado a tributação com base no saldo existente em 01/01/2014, por ocasião da conta contábil MÚTUOS, simplesmente porque a fiscalização não abrangeu tal período.*

*Conforme analisado anteriormente, o contribuinte admitiu serem improcedentes pelo menos parte dos lançamentos contabilizados ao longo do ano de 2014 na conta "MÚTUOS" - código 1370 - Passivo Exigível a Longo Prazo, pois se referiam na verdade a receitas auferidas pela pessoa jurídica que não foram oferecidas à tributação na DIPJ. Tais lançamentos tiveram como contrapartida depósitos em contas bancárias do sujeito passivo no ano de 2014, no montante de R\$ 10.110.109,07. O contribuinte foi regularmente intimado mas não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos recursos utilizados naquelas operações, resultando, assim, no lançamento de omissão de receitas por presunção legal, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, objeto da infração analisada no item II.*

*Ocorre que a conta contábil MÚTUOS - código 1370 - Passivo Exigível a Longo Prazo - possuía saldo em 01/01/2014, início do período fiscalizado, de R\$ 23.086.831,18. O contribuinte foi regularmente intimado a apresentar a documentação que comprovasse a exigibilidade de tais obrigações representadas pelo saldo existente naquela data. Entretanto, o interessado não apresentou tais elementos probatórios nem durante a ação fiscal nem na impugnação.*

*Portanto, tendo em vista que o contribuinte foi regularmente intimado mas não comprovou a exigibilidade de tais obrigações, é de se manter o lançamento relativo à omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, nos termos do art. 281, inciso III, do RIR/99. Não cabe afastar a autuação em razão da alegação de a obrigação não comprovada já ter vindo de exercício anterior ao período fiscalizado.*

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário apresenta, basicamente, as mesmas alegações trazidas na Impugnação.

### Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele conheço.

### **Receitas de Mensalidades Não Contabilizadas: R\$ 5.444.474,54**

Relativamente à infração omissão de receita (**material**) por falta de contabilização de valores recebidos de mensalidades escolares, da ordem de **R\$ 5.444.474,54**, conforme apontado no relatório (tabela - Demonstrativo das receitas omitidas pelo sujeito passivo), a Recorrente reconheceu tal omissão, alertando que, em seu entendimento, tal valor omitido estaria contemplado nos depósitos tidos como de origem não comprovada e que teriam sido ora tributados, o que estaria ocorrendo "o vedado fenômeno do 'bis in idem'".

A omissão, portanto, foi reconhecida já na fase de fiscalização, de forma que mantido o lançamento.

Relativamente à alegação da Recorrente, de que estaria havendo uma tributação em duplicidade, de se dizer que os argumentos trazidos na peça recursal são os mesmos apresentados na Impugnação e já devidamente apreciados pela decisão recorrida, de forma que adoto suas conclusões como razão de decidir, pelos seus próprios e adequados fundamentos:

### **Voto Condutor da DRJ**

*Da análise.*

*Pois bem, o contribuinte informou na DIPJ ter obtido no ano-calendário de 2014 a receita bruta total de **R\$ 2.842.878,11**. Em atendimento à intimação fiscal, apresentou inicialmente uma relação do faturamento obtido como sendo de **R\$ 2.665.225,82**.*

*Após o cruzamento das informações do sujeito passivo com as prestadas nas Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF, relativas aos pagamentos a título de despesas com educação à empresa Sistema de Ensino Energia Ltda, no ano de 2014, no montante de R\$ 11.170.321,91, o fiscalizado foi novamente intimado a prestar esclarecimentos sobre as divergências constatadas. Desta vez, apresentou novo relatório onde detalhou, mês a mês, as receitas auferidas a título de mensalidades escolares, individualizadas por contratante e aluno, relativas a matriz e a filial, no montante de **R\$ 8.148.114,63**. Constatou-se, assim, a omissão de receita sobre essa matéria no montante de R\$ 5.444.474,54, que é objeto da infração analisada no item I.*

*A autoridade fiscal constatou também depósitos bancários contabilizados em contrapartida da conta de PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO - MÚTUOS, no montante de R\$ 10.110.109,07, no ano de 2014. Os referidos depósitos foram identificados também nos extratos bancários da pessoa jurídica. Intimado a prestar esclarecimentos e a apresentar tais contratos de mútuos, o fiscalizado declarou que (...) "ratificamos as informações já repassadas de que não se trata de lançamentos originados de receitas. Trata-se de valores transferidos de outras empresas, por exemplo, às vezes é feito empréstimos bancários em outro CNPJ e por necessidade de caixa estas transferem valores entre si" (...).*

*Entretanto, não foram apresentados quaisquer documentos que comprovassem os alegados empréstimos.*

*O contribuinte foi novamente intimado para informar se dentre os valores depositados em suas contas bancárias, cujos lançamentos de contrapartida foram registrados na conta contábil MÚTUOS, estariam incluídas algumas das receitas omitidas e por ele reconhecidas. Em caso afirmativo, solicitou-se que apresentasse documentação comprobatória da origem dos referidos depósitos e identificasse os respectivos alunos e/ou responsáveis.*

*Dessa vez, o fiscalizado declarou que (...) "valores parcial em montante maior são referente a valores de lançamentos originados de receitas conforme relatório no qual consta nome responsável, aluno e total pago pelo responsável, relatório este, entregue quando do atendimento da Intimação nº 01 (...).*

*Entretanto, novamente não foram apresentados quaisquer elementos probatórios.*

*Na impugnação, alega-se novamente que parte dos depósitos bancários se refere a contratos de mútuos e parte é decorrente de receitas que já teriam sido confessadas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal, conforme analisado no item I. Entretanto, não foram anexados à peça de defesa quaisquer elementos probatórios de suas alegações.*

*Portanto, o contribuinte foi regulamente intimado a prestar esclarecimentos sobre tais depósitos bancários e a apresentar os alegados contratos e mútuos e outros documentos hábeis e idôneos que comprovassem a origem dos recursos utilizados naquelas operações, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Entretanto, o interessado não apresentou tais elementos probatórios nem durante a ação fiscal nem na impugnação.*

*O contribuinte argumenta que no campo do processo tributário a autoridade administrativa ou o julgador possui o dever de agir na busca incessante da verdade material, determinando a produção das provas necessárias para tanto.*

*De fato, a busca da verdade material deve orientar a atuação da Administração Tributária. No entanto, engana-se o impugnante acerca de seu conteúdo. É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu onus probandi.*

*Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos aos autos quando tais elementos induzem à suspeita de que os fatos ocorreram, não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer. Ou seja, em observância ao princípio da verdade material, o julgador não está vinculado às versões das partes.*

*No entanto, o princípio da verdade material não socorre aquele que não se esforça em comprovar sua alegação. Dito de outro modo, da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente a atuação ativa do julgador nesse sentido, também não é aceitável que o interessado não apresente provas hábeis em sua defesa e transfira ao julgador o ônus de comprovar a higidez das alegações do impugnante.*

*Como se vê da leitura do citado art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, basta ao Fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origem não comprovada para que se presuma, até prova em contrário, **a cargo do contribuinte**, a ocorrência de omissão de receitas. Trata-se de uma presunção legal do tipo juris tantum (relativa) e, portanto, cabe ao Fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de receitas.*

*Nestes termos, cumprido o ônus atribuído à Fazenda Pública, que é o de identificar os depósitos bancários de origem não comprovada e de intimar o contribuinte para sobre eles se manifestar com o fim de afastar o peso que a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, transfere ao fiscalizado, e não tendo o interessado logrado afastar tal presunção juris tantum, evidenciada fica a omissão de rendimentos.*

*Diante do exposto, mantém-se o lançamento realizado mediante o auto de infração.*

Ante o exposto, percebe-se que a Recorrente não conseguiu, em nenhuma fase processual, apresentar as devidas explicações e os documentos que pudessem, de fato, mostrar a vinculação entre a receita omitida **material** e os valores depositados, registrados em conta contábil a título de MÚTUOS.

Inicialmente, no curso da Fiscalização, em atendimento às autoridades fiscais, a Contribuinte informou, em planilha, os nomes dos contratantes, alunos matriculados e valores pagos pelos mesmos em 2014, onde acusava o valor total das mensalidades da ordem de **R\$ 2.331.456,86**.

Entretanto, em investigações promovidas no exame das declarações de pessoas físicas (que informaram pagamentos a esta empresa) para fins de conciliação com os dados informados pela Contribuinte em sua DIPJ, verificou-se que foi possível "*identificar os*

*nomes dos declarantes e respectivos valores informados como pagos ao longo de 2014 à sociedade empresária SISTEMA DE ENSINO ENERGIA LTDA., CNPJ nº 06.233.257/0001-70, no montante de R\$ 17.053.839,11."*

A omissão de receita foi realmente bem **superior** aos valores informados e declarados pela Recorrente em sua DIPJ, tendo a autoridade fiscal concedido oportunidade para que a Recorrente se explicasse e, também, que procurasse "*informar se dentre os valores depositados em suas contas bancárias, cujos lançamentos de contrapartida foram registrados na conta contábil MÚTUOS, estariam incluídas algumas das receitas omitidas e por ele reconhecidas.*"

Entretanto, nada foi justificado, conforme relatoriado, de forma que reputa-se correta a omissão de receita da ordem de **R\$ 5.444.474,54**.

### **Da omissão de receitas por conta de depósitos bancários de origem não comprovada**

Mediante **Intimação Fiscal 002, de 23/06/2017**, a Recorrente foi intimada a apresentar "*os contratos relativos às operações de mútuo que deram origem aos lançamentos efetuados na conta contábil MÚTUOS, código 1370, ao longo do ano de 2014, no valor total de R\$ 10.110.109,07, relativos a valores depositados em conta bancária de titularidade da pessoa jurídica, a título de empréstimo (mútuo) recebido naquele ano.*"

Conforme já relatoriado, não houve o atendimento adequado à demanda solicitada pela Fiscalização, limitando-se a Contribuinte em afirmar que "*infelizmente tivemos um problema interno no sistema que fazia o controle e não conseguimos recuperar os dados para prestar informações concretas para atendimento a esta solicitação.*"

Só me resta concordar com a decisão recorrida:

*Diante da informação prestada pelo sujeito passivo, restou não comprovada a origem dos valores creditados em contas bancárias de sua titularidade no montante de R\$ 10.110.109,07, uma vez que, regularmente intimado, não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos recursos utilizados naquelas operações, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:*

*"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

*§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e*

*contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

*§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*

*I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*[...]"*

Relativamente à alegação da Recorrente de que a omissão de receitas então ora tributada, no valor de **R\$ 5.444.474,54**, já estivesse contemplada nos depósitos bancários, já tivemos oportunidade de comentarmos anteriormente neste Voto, onde se concluiu pela sua improcedência por absoluta falta de comprovação do alegado.

De se reiterar o que já relatoriado e concluído pela decisão recorrida:

*A autoridade fiscal relata que, pelo que se pode depreender da informação prestada, o sujeito passivo teve por objetivo afirmar que dentre os valores depositados ao longo do ano de 2014, escriturados indevidamente como mútuo, no total de R\$ 10.110.109,07, estariam incluídas aquelas receitas omitidas por ele reconhecidas, no montante de R\$ 5.444.474,54. Todavia, nenhum documento que viesse a comprovar tal afirmação foi apresentado. O Auditor Fiscal concluiu, assim, que "Não é possível afirmar que dentre os valores de receitas omitidas caracterizadas pela identificação de depósitos cuja origem não foi comprovada, objeto do presente subitem, estejam compreendidas algumas das receitas oriundas de mensalidades escolares de alunos ou responsáveis constantes da listagem apresentada pelo sujeito passivo, objeto do subitem 2.1, sem que este apresente documentação que efetivamente os comprove, indicando assim a origem dos recursos e vinculando-os às receitas anteriormente reconhecidas como omitidas".*

*Diante desses fatos, os depósitos bancários, cuja origem não restou comprovada, foram caracterizados como infração tributária de omissão de receita, nos termos do art. 42 da Lei nº Lei nº 9.430, de 1996. Tais depósitos bancários estão relacionados nas planilhas às fls. 849 a 863. Para fins de lançamento fiscal, foram agrupados pelos valores totais mensais, conforme o quadro abaixo (fls. 1074):*

Depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, escriturados indevidamente como operações de mútuo – VALORES MENSAIS

Mês	Valor Crédito SOMA (R\$)
Janeiro de 2014	291.937,81
Fevereiro de 2014	649.678,45
Março de 2014	946.128,52
Abril de 2014	961.028,66
Mai de 2014	760.345,99
Junho de 2014	1.937.359,98
Julho de 2014	652.735,97
Agosto de 2014	550.290,41
Setembro de 2014	898.612,41
Outubro de 2014	814.109,25
Novembro de 2014	799.451,19
Dezembro de 2014	848.430,43
<b>Total em 2014</b>	<b>10.110.109,07</b>

### **Da omissão de receitas por presunção legal - Passivo Fictício**

Conforme relatoriado, as alegações trazidas no Recurso Voluntário em nada diferem do que já foi apresentado na Impugnação, de forma que, por bem ter apreciado as razões da recorrente adoto integralmente as conclusões da decisão de piso:

#### **III) DA OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - PASSIVO FICTÍCIO**

*O contribuinte foi intimado a apresentar a documentação que comprovasse também a exigibilidade das obrigações representadas pelo saldo existente em 01/01/2014 na conta contábil MÚTUOS - código 1370 - Passivo Exigível a Longo Prazo, no valor de R\$ 23.086.831,18. Em atendimento à intimação, o fiscalizado informou que:*

*"Em primeiro lugar apresentamos retificação sobre nossa comunicação entregue junto a este órgão em 17/08/2017.*

*Onde se lê: [...] não se trata de lançamentos originados de receitas [...] Leia-se: [...] valores parcial em montante maior são referente a valores de lançamentos originados de receitas conforme relatório no qual consta nome responsável, aluno e total pago pelo responsável, relatório este, entregue quando do atendimento da Intimação nº 01 [...]*

*Em atendimento a Intimação Fiscal em epígrafe informamos que os valores questionados referem-se aos valores de receitas denunciados espontaneamente quando do atendimento da NF nº 001 e também na retificação comunicação ora retificada nesta comunicação."*

*A autoridade fiscal concluiu não ser procedente a afirmação de que os valores da conta contábil MÚTUOS - código 1370 - Passivo Exigível a Longo Prazo, de R\$ 23.086.831,18, seriam referentes as receitas omitidas que foram reconhecidas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal, uma vez que o saldo da conta é aquele existente em 01/01/2014, ou seja, formado a partir de lançamentos ocorridos anteriormente ao ano de 2014.*

*Destacou-se que os lançamentos efetuados na referida conta ao longo do ano de 2014 foram objeto de exigência de comprovação por parte do sujeito passivo, culminando com a infração de omissão de receita em razão da não comprovação da origem dos depósitos efetuados em conta bancária da pessoa jurídica, contabilizados indevidamente em contrapartida da conta “Mútuos”, objeto da infração analisada no item II.*

*Em face da manutenção de obrigação no Passivo, em 01/01/2014, cuja exigibilidade não foi comprovada pelo contribuinte, houve o lançamento de omissão de receita por presunção legal - Passivo Fictício, no valor de R\$ 23.086.831,18, nos termos do art. 281, III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que dispõe:*

*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*[...]*

***III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.***

*O Auditor-Fiscal destacou tratar-se, na espécie, de uma infração tributária continuada, reiterada a cada ano pelo contribuinte, quando da manutenção em seu Passivo de uma obrigação sem a respectiva comprovação. Observou-se que a aplicação da sanção decorrente de infração desta natureza deve levar em conta o demonstrativo contábil de um dos exercícios apenas, sob pena de caracterizar-se o “bis in idem”.*

*Sobre a prática de infração continuada na hipótese do PASSIVO FICTÍCIO, o eminente autor Hiromi Higuchi assim leciona:*

*"É comum a pessoa jurídica ter passivo fictício em dois ou três períodos-base seguidos. Neta hipótese, a tributação do maior passivo fictício de um só período-base estará tributando o passivo fictício dos demais períodos-base por ser irregularidade contábil continuada. Se a pessoa jurídica provar que a mesma duplicata paga permaneceu por dois ou mais balanços, não há dúvida que a tributação só poderá incidir em um só período-base". (HIGUCHI, Hiromi." Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, São Paulo, 2012, p. 670-671).*

*A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é no sentido de que a manutenção no passivo de obrigações não comprovadas é infração continuada e*

*indicia a existência de receitas mantidas à margem da escrita e, em consequência, subtraídas ao crivo da tributação, salvo prova em contrário a ser produzida pelo contribuinte:*

*"PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES*

*OITAVA CÂMARA*

*Processo n.º : 10930.004856/2003-68*

*Recurso n.º : 139.765 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO*

*Sessão de : 07 DE JULHO DE 2005*

*Acórdão n.º : 108-08.394*

*Quanto à omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, é pacífica a jurisprudência deste colegiado em torno da matéria, no sentido de que a manutenção no passivo de obrigações não comprovadas indicia a existência de receitas mantidas à margem da escrita e, em consequência, subtraídas ao crivo da tributação, salvo prova em contrário a ser produzida pela contribuinte.*

*Assim, para que a presunção legal relativa à omissão de receitas neste caso seja afastada é necessário que a pessoa jurídica comprove, com documentação hábil e idônea, a existência da obrigação registrada em seu passivo, demonstrando, ainda, que o pagamento da mesma ocorreu em data posterior ao do encerramento do balanço do exercício objeto de fiscalização.*

*....."*

*"CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF*

*Órgão Julgador: Segunda Turma/Quarta Câmara*

*Processo n.º: 18471.000856/2005-17*

*Sessão de: 1º/04/2011*

*Acórdão: 1402-000.523*

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

*Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. Cabe ao contribuinte fazer prova da efetividade dos valores contabilizados em seu passivo; do contrário, aplica-se a presunção legal da ocorrência de omissão de receitas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*....."*

*"Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF*

*Segunda Câmara/Primeira Seção de Julgamento*

*Sessão de: 28/01/2010*

*Acórdão nº: 1201-00.213*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Exercício 2001*

*Ementa: PASSIVO FICTICIO — o passivo fictício é infração  
continuada.*

*Não cabe afastar a autuação em razão da possibilidade de a  
obrigação não comprovada já ter sido fictícia em exercício  
anterior ao período fiscalizado.*

*Todavia, um mesmo passivo fictício não legitima diversas  
autuações por persistir na escrita por mais de um período de  
apuração, pois seria tributar diversas vezes uma única omissão  
de receita.*

*....."*

*O impugnante alega que teria havido erro no lançamento  
fiscal decorrente de omissão de receitas - Passivo Fictício,  
pois se considerou o saldo devedor existente em 01/01/2014,  
portanto vindo de exercício anterior, extrapolando-se assim o  
período fiscalizado com violação ao princípio contábil da  
competência. Por conseguinte, não poderia o Auditor- Fiscal  
ter realizado a tributação com base no saldo existente em  
01/01/2014, por ocasião da conta contábil MÚTUOS,  
simplesmente porque a fiscalização não abrangeu tal período.*

*Conforme analisado anteriormente, o contribuinte admitiu  
serem im procedentes pelo menos parte dos lançamentos  
contabilizados ao longo do ano de 2014 na conta  
"MÚTUOS" - código 1370 - Passivo Exigível a Longo Prazo,  
pois se referiam na verdade a receitas auferidas pela pessoa  
jurídica que não foram oferecidas à tributação na DIPJ. Tais  
lançamentos tiveram como contrapartida depósitos em contas  
bancárias do sujeito passivo no ano de 2014, no montante de  
R\$ 10.110.109,07. O contribuinte foi regularmente intimado  
mas não apresentou documentação hábil e idônea que  
comprovasse a origem dos recursos utilizados naquelas  
operações, resultando, assim, no lançamento de omissão de  
receitas por presunção legal, nos termos do art. 42 da Lei nº  
9.430, de 1996, objeto da infração analisada no item II.*

*Ocorre que a conta contábil MÚTUOS - código 1370 - Passivo  
Exigível a Longo Prazo - possuía saldo em 01/01/2014, início do  
período fiscalizado, de R\$ 23.086.831,18. O contribuinte foi  
regularmente intimado a apresentar a documentação que  
comprovasse a exigibilidade de tais obrigações representadas  
pelo saldo existente naquela data. Entretanto, o interessado não  
apresentou tais elementos probatórios nem durante a ação fiscal  
nem na impugnação.*

*Portanto, tendo em vista que o contribuinte foi regularmente  
intimado mas não comprovou a exigibilidade de tais obrigações,  
é de se manter o lançamento relativo à omissão de receitas  
caracterizada por passivo fictício, nos termos do art. 281, inciso  
III, do RIR/99. Não cabe afastar a autuação em razão da*

*alegação de a obrigação não comprovada já ter vindo de exercício anterior ao período fiscalizado.*

Pelo que se depreende do procedimento da Fiscalização, e relatoriado pela decisão recorrida, os valores contabilizados durante o ano de 2014 nesta conta foram tributados como depósitos bancários de origem não comprovada, enquanto que o saldo inicial em 01/01/2014 manteve-se inalterado em R\$ 23.086.831,18, e, evidentemente, não poderia conter receitas de mensalidades de competência de 2014, como equivocadamente afirmou a Recorrente.

O fato é que estamos diante de uma grande omissão de receita, conforme já demonstrado no Termo Fiscal e ratificado pela decisão de piso, cujas conclusões não merecem reparos.

Poderia haver alguma averiguação aprofundada neste item da autuação, se já tivesse ocorrido alguma outra autuação a título de **passivo fictício**, em anos anteriores, envolvendo tal conta (Mútuos), mas não há evidências de que tal situação tenha ocorrido.

Com relação à alegação da Recorrente acerca de eventuais **créditos de PIS e de COFINS** que não teriam sido aproveitados na autuação, de se dizer apenas que os autos de infração do presente processo tratam de omissões de receitas, não tendo havido glosa de créditos destas contribuições.

#### DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL, PIS E COFINS

Os lançamentos de CSLL, PIS e Cofins são reflexos da mesma irregularidade apurada no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Assim sendo, por possuírem os mesmos fundamentos fáticos, a decisão prolatada com relação ao Auto de Infração do IRPJ faz coisa julgada em relação aos decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em vista da íntima relação de causa e efeito.

#### **Conclusão**

Ante tudo que foi exposto, voto no sentido de **negar** provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano