



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---|
| Processo nº | 12571.720074/2016-46 |
| Recurso | Voluntário |
| Acórdão nº | 1401-006.014 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária |
| Sessão de | 18 de novembro de 2021 |
| Recorrente | CESCAGE CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS LTDA - ME |
| Interessado | FAZENDA NACIONAL |

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2011, 2012

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO PELO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.

Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70235/72.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A arguição, em Recurso Voluntário, de matéria não levada à apreciação da instância inferior, consubstancia a preclusão consumativa e o seu conhecimento, pelo órgão *ad quem*, caracteriza supressão de instância.

Portanto, as matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF, salvo se tratando de prova nova ou diálogo com a decisão recorrida, o que não se verifica.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA PELA DRJ. INOCORRÊNCIA.

O processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão.

Estando a DRJ convencida que o processo estava pronto para julgamento não teria porque convertê-lo em diligência. Não se trata de um direito subjetivo do contribuinte.

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art.

142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

OMISSÃO DE RECEITAS. FORMA DE APURAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA DEVIDA.

Deve ser mantida a glosa de despesas que, tanto na fase fiscalizatória quanto impugnatória, não tenham sido devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea de autenticidade incontestável.

LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento decorrente com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. *RATIO DECIDENDI* INALTERADA. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

É certo que a *ratio decidendi* dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário apresentado pelos responsáveis solidários JULIA STRESKI e STRESKI COMPLEXO EDUCACIONAL e, quanto ao recurso voluntário apresentado pela Contribuinte, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por aplicação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, com a redação dada pela Lei n.º 13.988/2020, considerando o empate na votação, dar provimento parcial apenas para afastar a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. Vencidos os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Claudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Itamar Artur Magalhães Alves Ruga que negavam provimento integralmente ao recurso quanto ao seu mérito.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto e Lucas Issa Halah.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela Delegacia Regional da Receita Federal em Belo Horizonte (MG) que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, tendo em vista as exigências abaixo qualificadas que foram lavrados no montante de R\$ 6.412.377,25, assim discriminado:

| | TRIBUTOS | JUROS | MULTAS | | TOTAL |
|--------|--------------|------------|--------------|------------|--------------|
| | | | PROPORCIONAL | ISOLADA | |
| IRPJ | 1.922.046,37 | 869.867,52 | 1.441.534,76 | 287.688,65 | 4.521.137,30 |
| CSLL | 709.216,65 | 321.376,67 | 531.912,44 | 107.887,90 | 1.670.393,66 |
| Cofins | 65.859,23 | 32.347,79 | 83.310,00 | | 181.517,02 |
| PIS | 14.269,39 | 7.008,53 | 18.050,35 | | 39.328,27 |
| | | | | | 6.412.376,25 |

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, às fls. 7.204 a 7.208, cujos demais autos compartilham de mesmo fundamento, foram imputadas à interessada as seguintes infrações:

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL INFRAÇÃO: SALDO CREDOR DE CAIXA

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/10/2011 294.056,01 150,00

31/01/2012 227.527,51 150,00

29/02/2012 553.225,94 150,00

31/03/2012 432.554,06 150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/03/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99 Lei nº 4.506, de 1964, arts. 46 e 47.

Demais disposições mencionadas no Termo de Verificação Fiscal.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS COM JUROS

Despesas não necessárias apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2011 1.690.627,80 75,00

30/06/2012 12.994,66 75,00

30/09/2012 13.097,03 75,00

31/12/2012 10.901,82 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99 Lei nº 4.506, de 1964, arts. 46 e 47.

Demais disposições mencionadas no Termo de Verificação Fiscal.

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, a título de encargo líquido entre despesas não operacionais (grupo de despesas de código contábil 5104) e Receitas financeiras (grupo de outras receitas de código contábil 3104), conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2011 846.303,79 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95 Arts. 247 e 250 do RIR/99. Demais disposições mencionadas no Termo de Verificação Fiscal.

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: MULTA ISOLADA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica mensal, segundo a forma de apuração adotada pela pessoa jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços ou balancetes de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo.

Fato Gerador Multa

28/02/2011 44.273,16

31/03/2011 70.028,73

30/04/2011 45.045,18

31/05/2011 40.867,59

30/06/2011 40.586,50

31/12/2011 46.887,49

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 28/02/2011 e 31/12/2011:

Demais disposições mencionadas no Termo de Verificação Fiscal. Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Responsabilidade Tributária

A contribuinte JULIA STREKI, CPF 676.133.069-68, foi elencada como responsável tributária por excesso de poderes, infração de lei, Contrato social ou estatuto. Bem como STREKI COMPLEXO EDUCACIONAL LTDA - ME, CNPJ 19.703.159/0001-09, elencado como responsável tributário respondendo conforme cisão parcial.

JULIA STREKI STREKI e COMPLEXO EDUCACIONAL LTDA ME receberam a ciência do lançamento dos autos de Infração em 18 de novembro de 2016, fls. 7.552 e 7.568, porém não apresentaram impugnação.

Ciente do lançamento dos Autos de Infração em 17 de novembro de 2016 (fls. 7.529 a 7.535), a interessada, CESCAGE - CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS LTDA, apresentou, em 07 de dezembro de 2016, impugnação às fls. 7.573 a 7.589, alegando, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- a) Informa ser uma instituição de ensino superior, privada, e que aderiu validamente ao PROUNI, e em sendo assim, possui direito à isenção sobre o lucro da exploração (afastando a incidência do IRPJ e da CSLL) e sobre a receita auferida (em relação ao PIS e à COFINS), quando provenientes de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica, registrando que todas as suas receitas subsumem a esta hipótese isentiva;
- b) Que a própria RFB teria reconhecido que a imensa maioria das receitas auferidas pela impugnante, tanto em 2011 como em 2012, têm origem em atividades incentivadas pela legislação do PROUNI;
- c) Porém, informa haver um flagrante equívoco neste percentual, uma vez que nas tabelas de apuração do lucro da exploração, o fisco considerou receitas inequivocamente incentivadas (como as que têm origem em cursos de especialização, matrículas e outras taxas) como não isentas, sem ter motivado tal ato, tornando-o flagrantemente nulo;
- d) Que o reconhecimento pela própria fiscalização de que os lucros e as receitas da impugnante são isentas é de extrema relevância para o acolhimento desta impugnação, uma vez que tal fato contradiz e infirma a absurda alegação de que teria havido sonegação mediante omissão de receitas, ou ainda que teria havido falta de recolhimento dos tributos em virtude de indevidas deduções;
- e) Se a interessada tem direito à isenção sobre a totalidade de suas receitas e lucros, ou mesmo na equivocada visão da fiscalização, sobre a imensa maioria destes valores, conclui-se que a impugnante não tem absolutamente nenhuma vantagem em omitir receitas da tributação que já estão fora do campo de incidência dos tributos ora impugnados, não havendo qualquer prejuízo ao erário;
- f) Outro grave equívoco é a inclusão do saldo em 31/12/2011 e 31/12/2012 das contas "Bolsas PROUNI" (grupo 31020003) e "Bolsas diversas" (grupo 310200001) na apuração acumulada, com a glosa da referida dedução da receita bruta e, cumulativamente, com a adição destes valores no campo da "Receita Bruta (Grupo 3101)" como se fosse uma receita não isenta;

- g) que além de apenas afirmar que a dedução não é legítima, sem nenhum elemento que comprove tal afirmativa, o procedimento do fisco implicou em incluir indevida e duplamente os valores das contas 3102.0001 e 3102.0003 na base de cálculo dos tributos;
- h) Que, perante o fisco, o que houve foram apenas e tão-somente meros erros nos lançamentos contábeis, na elaboração dos respectivos demonstrativos e no preenchimento e envio das declarações fiscais (DIPJ, DCTF, DICON etc);
- i) Se há isenção em vigor, a falta e/ou incorreto cumprimento (apenas) das obrigações acessórias pode, no máximo, atrair a incidência das respectivas multas, mas nunca, sob hipótese alguma, resultar na cobrança de tributos, uma vez que, com a isenção, ocorreu a legítima exclusão dos créditos tributários, nos termos garantidos pelo art. 175, I, do CTN;
- j) Tendo havido apenas o descumprimento de obrigações acessórias, a cobrança dos tributos constantes dos autos de infração, ou a não aplicação da isenção sobre alegadas receitas omitidas, seria uma sanção drástica que feriria de morte os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, dada a discrepância existente entre a falta cometida e a dimensão da penalidade;
- k) alega ter sido neste sentido a decisão do CARF em caso equivalente, transcrevendo trecho do Acórdão n.º 1301001.672, fl. 732, PAF 10320.001356/2009-48;
- l) Quanto às infrações apontadas pelo Fisco, alega com relação à "infração n.º 01 - Omissão de Receitas apurada com base no saldo credor da conta caixa", que o auto de infração é nulo também neste ponto, uma vez que não há qualquer menção à fundamentação legal que trata da apuração do lucro da exploração;
- m) que não foram cotejadas analiticamente as Leis 11.638/2007, 11.941/2009 e 13.043/2014, o que torna, por si só, ineficaz para revelar o regime jurídico aplicável à tributação das receitas e apuração do lucro real;
- n) Como não há fundamentação nem motivação em nenhuma lei ordinária, a alegação de omissão de receitas é nula, por violação ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I da CF; arts. 97, 113, §1º, e 114 do CTN);
- o) Que a alegação da autoridade lançadora de que os "saldos credores"(premissa) representam "omissão de receitas"(conclusão) tem origem apenas e tão-somente em ilações, em meros indícios, os quais não são suficientes para se constituírem em prova da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conforme exigem os arts. 113, §1º, 114 e 142 do CTN;

- p) Que o art. 9º do Decreto 70.235/72 obriga o Fisco a anexar aos autos todos os documentos nos quais se amparou para efetuar o lançamento;
- q) Que esta obrigação decorre do ônus, a cargo do fisco, de demonstrar de forma cabal a ocorrência do fato gerador, a teor do que dispõe a norma jurídica que se extrai do comando contido no art. 142 do CTN;
- r) Que o Decreto nº 7.574/2011 - diploma infralegal que regulamenta o Processo Administrativo tributário Federal - contém dispositivos que reiteram e ratificam esta exigência a qual, se olvidada, fulmina a validade do lançamento, conforme se depreende da simples leitura dos artigos 12, 25 e 38;
- s) Informa que a fiscalização após afirmar no relatório fiscal que a classificação da conta "numerários em trânsito" se deu na forma correta, a autoridade lançadora invoca o fato de entender "estranhos" os saldos das contas, bem como admite que a conta "pode" ter sido utilizada para "ocultar o real saldo da conta Caixa";
- t) Discorda da postura da fiscalização, pois para que o lançamento fosse válido, a autoridade lançadora deveria ter se desincumbido de seu ônus da prova, demonstrando que a conta "numerários em trânsito" foi efetivamente utilizada para ocultar o saldo da conta Caixa. No entanto, ao afirmar que isso "pode" ter ocorrido, o próprio lançamento é confesso em ter partido de uma ilação, de um mero indício, elementos insuficientes para configurar o fato gerador;
- u) E que a necessidade de prova firme e irrefutável de que houve efetiva omissão de receitas tributáveis se intensifica na medida em que esta hipótese de tributação compreende, simultaneamente, a alegação de crime tributário;
- v) no caso em tela, não há nenhuma evidência segura da qual possa se afirmar, com convicção, que a impugnante tenha omitido receitas, especialmente com o fim doloso de subtraí-las da tributação;
- w) que no TVF confirma que a grande maioria das suspeitas iniciais de omissão de receitas foi afastada (de 214 foram esclarecidos 194 lançamentos), após a apresentação de documentos pela impugnante, o que ratifica a tese de que nunca houve intenção de sonegação;
- x) que não se pode olvidar que a enorme quantidade de informações exigidas na intimação era de grande complexidade, especialmente pelo fato de que a atual administração (junto com a nova contabilidade) iniciou a gestão há pouco tempo, após o acordo judicial que resultou na cisão;
- y) Que os fatos objeto dos autos de infração foram praticados pela administração anterior, reconhecidamente relapsa no cumprimento das

obrigações. Além disso, boa parte da documentação estava e ainda está apreendida pelo COPE (Polícia Civil), em virtude do processo criminal;

- z) E, em que pese este difícil contexto, a atual contabilidade, em um grande esforço, disponibilizou várias informações e uma grande quantidade de documentos;
- aa) Assim, se houve a entrega, sem qualquer intenção de ocultação, de farto material, caberia ao Fisco o processamento das informações, para concluir se houve ou não a ocorrência do fato gerador de algum tributo, ou se as receitas identificadas devem ser consideradas como incentivadas, face sua inequívoca subsunção no regime isencional do Prouni. O ônus do contribuinte, se intimado, é fornecer os dados. Cabe ao fisco interpretá-los rigorosamente dentro do regime jurídico aplicável;
- bb) Que não havendo prova de má-fé, fraude, dolo ou crime tributário, nem intenção de suprimir ou reduzir tributo (o que sequer era possível, face à isenção do Prouni), e ainda que certas receitas não tenham sido contabilizadas por algum erro da administração anterior, o fisco deveria adicionar os respectivos valores na apuração do lucro da exploração, pois estando a isenção em vigor, não há fundamento fático-jurídico para considerar este montante como não compreendido entre as receitas oriundas do ensino superior;
- cc) Pelas mesmas razões e por consequência, deve ser afastada a incidência de quaisquer multas, especialmente a multa qualificada de 150% aplicada em relação ao IRPJ e a CSLL, uma vez que, não havendo sequer razões para sonegar, é de se concluir que os saldos credores na conta caixa e a utilização incorreta da conta "numerários em trânsito" decorreram tão-somente de equívocos técnicos na elaboração dos demonstrativos contábeis;
- dd) Com efeito, é um grave equívoco a inclusão da conta "Bolsas Prouni" (grupo 31020003) na apuração acumulada, como se fosse uma receita não isenta. Ora, se o fisco entende que houve omissão de uma receita abrangida pelo Prouni, é de clareza solar que deveria ter considerado este valor na planilha de apuração do lucro da exploração referente à isenção deste próprio programa;
- ee) Cita o prof. Edmar Oliveira Andrade Filho, que esclarece ser necessário não apenas indicar o eventual montante omitido, uma vez ser essencial comprovar a natureza (origem) da alegada receita;
- ff) Uma vez que todas as receitas da impugnante, ou mesmo a quase integralidade das mesmas, conforme admite o próprio lançamento, são desoneradas em virtude da isenção Prouni, fica afastada a vantagem em se omitir receitas, bem como fica afastado o "evidente intuito de fraude", materialidade exigida para a qualificação da multa de ofício;

- gg) Reitera e insiste que não houve a comprovação da omissão dolosa de receitas, o que seria necessário, para o fim de evitar medidas drásticas e desproporcionais, como a suspensão da própria isenção do Prouni, a indevida multa qualificada de 150% e a denúncia por crimes tributários, o que representaria uma sentença de morte para as atividades da impugnante;
- hh) Que os mesmos argumentos invocados até aqui são plenamente cabíveis em relação à glosa de despesas com juros (infração n.º 03) e à glosa de custos ou despesas indedutíveis (infração n.º 04);
- ii) Em relação à infração n.º 04, a fiscalização alega que os encargos de depreciação são indedutíveis porque a própria empresa teria afirmado que *"não tem um sistema de controle patrimonial individualizado por itens e por setor"* e que *"os cálculos da depreciação eram realizados tomando por base o saldo contábil"*;
- jj) da análise do art. 305 do Decreto n.º 3000/99, não consta a vedação de que o cálculo da depreciação não possa partir dos saldos de cada bem na contabilidade, aplicando-se a taxa autorizada pela legislação tributária conforme o tipo de bem, alegando ser indevida a glosa;
- kk) em relação aos demais encargos, além de admitir que a análise ocorreu apenas e insuficientemente por amostragem, o lançamento restringiu-se a alegar que as despesas são indedutíveis, com a mera invocação dos arts. 290, 299 e 300 do RIR/99. Ora, como qualquer ato administrativo deve ser motivado, para que a glosa fosse consistente, seria preciso que a fiscalização indicasse, individualmente, porque cada despesa é considerada indedutível;
- ll) que o mesmo problema é encontrado em relação à infração n.º 03 (glosa com despesas com juros), onde a autoridade lançadora se limitou a tentar justificar a glosa da seguinte forma: *"Verificou-se, assim, que a pessoa jurídica capta recursos junto às instituições bancárias e junto à União, esta mediante o não recolhimento dos tributos e das contribuições em dia, o que implica em apropriação ou pagamento de juros (despesas). Por outro lado, a pessoa jurídica concede empréstimos às pessoas ligadas, em condição vantajosa não encontrada no mercado financeiro, ou seja, sem a contrapartida remuneratória (receita de juros). A partir da análise, conclui-se que a despesa com tais juros não é necessária à atividade da empresa, bem como a concessão de empréstimos a pessoas ligadas é estranha ao objeto social."*
- mm) Mesmo que se reconheça que as despesas sejam indedutíveis – o que só se admite como argumento - a impugnante reitera os argumentos acima, para que a adição das mesmas no resultado seja considerada na apuração do lucro da exploração, uma vez que as receitas da impugnante são integralmente (ou em sua maioria, conforme visão do fisco) incentivadas pela isenção Prouni;

- nn) Com relação a multa isolada sobre a ausência de recolhimento das estimativas mensais, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, alega ser inequivocamente indevido tal lançamento, uma vez que, conforme jurisprudência pacífica do CARF, esta multa "não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício";
- oo) Por fim, na hipótese da decisão final não acatar os argumentos de nulidade defendidos nos itens anteriores e entender que deve persistir a presunção de omissão de receitas a partir dos depósitos bancários, a impugnante desde já requer, com fundamento no art. 16, IV do PAF e a partir das justificativas já declinadas acima, a realização de diligência mediante perícia contábil a ser realizada nos termos do art. 18 do PAF, para que a RFB refaça a apuração do lucro da exploração, incluindo dentre as receitas incentivadas os valores que foram considerados omitidos (inclusive o saldo da conta Prouni), bem como incluindo os valores oriundos das glosas das despesas consideradas indedutíveis.

O acórdão (02-72.562 - 4ª Turma da DRJ/BHE) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011 e 2012

MULTA QUALIFICADA

A simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

Somente é cabível a aplicação de multa qualificada quando se comprovar que o sujeito passivo praticou ato doloso tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos). Não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei

n.º.9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011 e 2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido quando desnecessário e prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011 e 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. FORMA DE APURAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA DEVIDA.

Deve ser mantida a glosa de despesas que, tanto na fase fiscalizatória quanto impugnatória, não tenham sido devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea de autenticidade incontestável.

RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DE DIRIGENTES

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Opera-se a preclusão processual relativamente à sujeição passiva da pessoa física e/ou jurídica que deixa de apresentar argumentos de defesa em relação à atribuição de respectiva responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2011 e 2012

LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento decorrente com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Isto porque, conforme entendimento da turma julgadora (...) “A alegação de que os fatos objeto dos autos de infração teriam sido praticados pela administração anterior, não possui o menor sentido. Pois, uma vez detectada a infração, compete a autoridade fiscal constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, sendo a atividade fiscal vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do art. 142 do CTN.

Ainda, (...) “O autor do feito, conhecendo o momento delicado pelo qual passava a interessada, envolvendo litígio entre os sócios, documentação apreendida pela polícia, processos judiciais etc, procurou sempre entender a situação da mesma concedendo dilações de prazo para as intimações e até mesmo sanando falhas nos arquivos e documentos apresentados pela contribuinte”.

Segue afirmando que (...) “Se o fisco entende que houve omissão de uma receita abrangida pelo Prouni, é de clareza solar que deveria ter considerado este valor na planilha de apuração do lucro da exploração referente à isenção deste próprio programa. Conforme já esclarecido pela autoridade fiscal, a inclusão da conta "Bolsas Prouni" (grupo 31020003) como se fosse uma receita não isenta não procede, pois são deduções pleiteadas pela contribuinte a título de deduções da receita bruta mas que, regularmente intimada, não fez a devida comprovação de que estão inclusas na receita bruta contabilizada”.

Ainda afirmou que (...) “Decorre dos preceitos normativos, nem no curso, e nem após o encerramento do ano-calendário, com ou sem a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual, é possível o lançamento das estimativas propriamente ditas, porque não pode haver dever de pagar tributo, apurado com caráter de provisoriedade, mas apenas dever de antecipar um valor que poderá vir a se configurar devido ou indevido, ao final do período. Aliás, é justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo), que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para justamente penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, nos termos da legislação em vigor”.

No que se refere à multa qualificada entendeu por bem reduzi-la para 75%, matéria não sujeita a Recurso de Ofício em razão do valor de alçada.

O contribuinte - CESCAGE - CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS LTDA, interpõe Recurso Voluntário, alegando em síntese absolutamente as mesmas razões de mérito apresentadas na Impugnação. Inova, tão somente, em alegada nulidade por falta de conversão do processo em diligência.

Também inconformados com a decisão, às fls.7688 os responsáveis solidários JULIA STRESKI e STRESKI COMPLEXO EDUCACIONAL LTDA-ME apresentam recurso voluntário, apesar de não terem impugnado o lançamento e a decisão da DRJ de forma clara ter declarado definitivo o vínculo de solidariedade.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Os recursos são tempestivos e o apresentado pela contribuinte principal preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.]

Por sua vez, quanto ao Recurso apresentado conjuntamente por JULIA STRESKI e STRESKI COMPLEXO EDUCACIONAL entendo que o mesmo não deve ser conhecido. Explico.

Tendo em vista que os responsáveis solidários não apresentaram Impugnação em primeira instância administrativa resta precluso o seu direito de defesa. Assim, não tendo formado litígio contra a respectiva responsável solidária, caso mantido o lançamento a atribuição da responsabilização solidária já se tem como definitiva.

Aliás, é isso que dispõe a recente Súmula CARF n. 162 de observância obrigatória por este Conselho:

Súmula CARF nº 162. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

O processo administrativo fiscal federal é regido por regras próprias, sendo que o Decreto 70.235/1972 prevê expressamente a hipótese de preclusão de argumentos e provas não apresentados por ocasião da impugnação (art. 16, § 4º).

No máximo, o conhecimento de algumas das questões alegadas poderia ocorrer de ofício, pelo julgador, e, se tratando de matéria de ordem pública¹, ou em caso de prova

¹ Costuma-se dizer que as matérias que o julgador deve conhecer de ofício são aquelas de ordem pública. É importante ressaltar, porém, que nem todas as matérias apreciáveis ex officio são necessariamente matérias de ordem pública, já que a lei processual, excepcionalmente, pode estabelecer que determinadas matérias de ordem privada sejam apreciadas de ofício. Neste sentido, Teresa Arruda Alvim Wambier explica: “Numa imagem

necessária à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista da vedação ao *non liquet*². Não é o caso.

A recorrente claramente **inovou** quando da elaboração de seu recurso voluntário, **arguindo uma série matérias de mérito**.

Não há como se negar que compete à administração o controle da legalidade de seus atos, e exatamente por isso o contribuinte tem o direito ao processo administrativo abarcado pelo contraditório, verdade material e ampla defesa.

Entretanto, tal controle de legalidade precisa respeitar as regras processuais vigentes.

A preclusão é um princípio basilar, tanto no processo administrativo como no processo judicial. Ela ocorre quando expira o prazo fixado em lei para a prática de determinado ato processual, implicando para a parte, a partir daí, a impossibilidade de se realizar um direito.

É uma opção do legislador que determina a prática de atos processuais no prazo estatuído na norma de regência do procedimento e impõe limites temporais (ou espaciais) à prática de determinados atos processuais, a preclusão garante às partes e ao próprio julgador a tranqüilidade necessária para a prática dos seus próprios atos no processo, tendo como resultado a segurança jurídica, a celeridade processual e a satisfação do princípio da não-surpresa.

Deste modo, **NÃO CONHEÇO** do recurso apresentado pelas responsáveis solidárias em razão da falta de Impugnação na primeira instância administrativa (art. 17, do PAF).

Passo à análise do recurso apresentado pela contribuinte CESCAGE - CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS – ME.

Conforme relatado, o Recurso com exceção de alegação de nulidade por falta de realização de diligência, em nada inova. Diga-se ainda, é recurso idêntico ao apresentado em lançamentos relativos a outros fatos geradores também julgados por esta TO.

Ocorre que a diligência é faculdade do julgador e que apenas deve ser exercida quando existir alguma dúvida que não seja possível de ser sanada de pronto. No presente caso, como muito bem disse a DRJ, não havia qualquer dúvida simplesmente porque não haviam provas apresentadas pelo contribuinte que elidissem o lançamento do crédito tributário.

Aliás, essa é a inteligência da recente Súmula CARF n. 163 de aplicação obrigatória por este Conselho:

matemática, dir-se-ia que o conjunto de matérias examináveis de ofício é maior do que o das matérias de ordem pública. Portanto toda matéria de ordem pública é examinável de ofício, mas nem tudo o que pode ser examinado de ofício consiste em matéria de ordem pública” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Nulidades do processo e da sentença. 4ª ed. São Paulo: RT, 1998, p. 137)

²De fato, se for para formar seu livre convencimento, o julgador pode conhecer de argumentos de fato ou de direito *ex-officio*, desde que indique os motivos que levaram a tal decisão. Isso porque, em virtude do dever de decidir (proibição do *non liquet*), há o poder-dever de aplicar ao caso a norma jurídica que o julgador entender mais pertinente, mesmo que não tenha sido suscitada pelas partes.

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assim, não acolho a preliminar de nulidade suscitada.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, **com exceção da matéria relativa à impossibilidade de concomitância entre a multa isolada e de ofício**, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto

Preliminares

A interessada informa ser uma instituição de ensino superior, privada, e que aderiu validamente ao PROUNI, e em sendo assim, possui direito à isenção sobre o lucro da exploração.

Que o reconhecimento pela própria fiscalização de que os lucros e as receitas da impugnante são isentas é de extrema relevância para o acolhimento desta impugnação, uma vez que tal fato contradiz e infirma a absurda alegação de que teria havido sonegação mediante omissão de receitas, ou ainda que teria havido falta de recolhimento dos tributos em virtude de indevidas deduções.

Que, perante o fisco, o que houve foram apenas e tão-somente meros erros nos lançamentos contábeis, na elaboração dos respectivos demonstrativos e no preenchimento e envio das declarações fiscais (DIPJ, DCTF, DACON, etc).

E, se há isenção em vigor, a falta e/ou incorreto cumprimento (apenas) das obrigações acessórias pode, no máximo, atrair a incidência das respectivas multas, mas nunca, sob hipótese alguma, resultar na cobrança de tributos, uma vez que, com a isenção, ocorreu a legítima exclusão dos créditos tributários, nos termos garantidos pelo art. 175, I, do CTN.

Assim, a impugnante solicita a nulidade dos autos de infração ora discutidos, pois segundo a mesma, o autor do feito não teria considerado como isentas, receitas inequivocamente incentivadas, sem a devida motivação.

Entretanto, nos presentes autos estão sendo analisados os autos de infração dos tributos que independem da suspensão da isenção do PROUNI, conforme devidamente mencionado pelo autor do feito no relatório fiscal, "item I - Objeto do Procedimento Fiscal", fl.7.280:

"O presente relatório contempla os fatos apurados em relação aos anos-calendário 2011 e 2012, não dependentes da suspensão da isenção do Prouni. A verificação dos demais procedimentos fiscais programados continua em andamento, bem como a apreciação dos débitos contemplados pela isenção do Prouni."

Solicita, também, a nulidade dos autos ao impugnar a "infração nº 01 - Omissão de Receitas apurada com base no saldo credor da conta caixa", uma vez que não há qualquer fundamentação legal para a aplicação desta alegada hipótese de omissão de receita.

Que não foram cotejadas analiticamente as Leis 11.638/2007, 11.941/2009 e 13.043/2014, o que torna, por si só, ineficaz para revelar o regime jurídico aplicável à tributação das receitas e apuração do lucro real. Bem como, que a alegação da autoridade lançadora de que os "saldos credores"(premissa) representam "omissão de receitas"(conclusão) tem origem apenas e tão somente em ilações, em meros indícios, os quais não são suficientes para se constituírem em prova da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conforme exigem os arts. 113, §1º, 114 e 142 do CTN.

Ocorre que, de acordo com os Autos, o autor do feito procurou sempre demonstrar, justificar e fundamentar todas suas conclusões com base nas análises dos dados constantes nos sistemas informatizados da RFB e documentação apresentada pela contribuinte.

Além do mais, os lançamentos passíveis de nulidade são os realizados por autoridade incompetente, nos termos do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 (PAF), ou com ausência

de algum dos requisitos essenciais do auto de infração, fixados no art. 10 do PAF, e dos lançamentos em geral, constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

PAF:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifei).

Na espécie, além da competência da autoridade que lavrou os autos de infração não ter sido contestada, estão presentes todos os requisitos contidos nos referidos dispositivos, o que autoriza concluir não caber a nulidade dos lançamentos ora contestados.

Superadas as questões preliminares, passa-se para análise do mérito.

Infrações

Com relação à "infração 01" - Omissão de receitas apurada com base no saldo credor da conta caixa - a interessada alega que os fatos objeto dos autos de infração foram praticados pela administração anterior e que a atual gestão, apesar de todas as dificuldades e quantidade de informações complexas exigidas, providenciou a entrega de farto material ao Fisco, não havendo prova de má-fé, fraude, dolo ou crime tributário, nem intenção de suprimir ou reduzir tributo (o que sequer era possível, face à isenção do Prouni).

Assim, ainda que certas receitas não tenham sido contabilizadas por algum erro da administração anterior, o fisco deveria adicionar os respectivos valores na apuração do lucro da exploração, pois estando a isenção em vigor, não há fundamento fático-jurídico para considerar este montante como não compreendido entre as receitas oriundas do ensino superior. Consequentemente, solicita o afastamento das multas aplicadas, em especial a multa qualificada de 150%.

A alegação de que os fatos objeto dos autos de infração teriam sido praticados pela administração anterior, não possui o menor sentido. Pois, uma vez detectada a infração, compete a autoridade fiscal constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato

gerador da obrigação correspondente, sendo a atividade fiscal vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do art. 142 do CTN,.

O autor do feito, conhecendo o momento delicado pelo qual passava a interessada, envolvendo litígio entre os sócios, documentação apreendida pela polícia, processos judiciais etc., procurou sempre entender a situação da mesma concedendo dilatações de prazo para as intimações e até mesmo sanando falhas nos arquivos e documentos apresentados pela contribuinte.

Porém, restou demonstrado no relatório fiscal e já citado acima que o autor do feito realizou um levantamento minucioso com base no material fornecido pela contribuinte onde foi possível constatar a presunção da omissão de receitas.

De acordo com a fiscalização a contribuinte utilizou a conta "Numerários em trânsito" para mascarar o saldo credor da conta "caixa".

"Portanto, antes mesmo da reconstituição dos saldos com base no expurgo dos cheques compensados ou devolvidos, a adoção e utilização da conta Numerários em Trânsito revela o intuito de tentar ocultar o surgimento do saldo credor na conta Caixa."

A infração se amolda perfeitamente ao tipo tributário do artigo 281, I, do RIR/99 (presunção legal de omissão de receita).

RIR/99

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):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

Entretanto, entendo que não restou comprovado nos autos o dolo por parte da contribuinte em sonegar e/ou fraudar os cofres da União. As falhas cometidas pela contribuinte, apontadas pelo autor do feito que justificaram a qualificação da multa para 150%, por si só, demonstram falta de competência e zelo mas são insuficientes para caracterizar o dolo contra o Fisco.

Nesse sentido, é o entendimento firmado pelo CARF nas Súmulas nº 14 e 25:

Súmula nº 14 do CARF: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Destarte, encaminho meu voto no sentido de cancelar a qualificação da multa de ofício para mantê-la no patamar de 75%.

Com relação à "infração 02" - Deduções da Receita Bruta sem comprovação - alega ser um grave equívoco a inclusão da conta "Bolsas Prouni" (grupo 31020003) na apuração acumulada, como se fosse uma receita não isenta.

Se o fisco entende que houve omissão de uma receita abrangida pelo Prouni, é de clareza solar que deveria ter considerado este valor na planilha de apuração do lucro da exploração referente à isenção deste próprio programa.

Conforme já esclarecido pela autoridade fiscal, a inclusão da conta "Bolsas Prouni" (grupo 31020003) como se fosse uma receita não isenta não procede, pois são deduções pleiteadas pela contribuinte a título de deduções da receita bruta mas que, regularmente intimada, não fez a devida comprovação dos valores deduzidos e sequer demonstrou que tais receitas foram incluídas na receita bruta contabilizada, senão vejamos:

"Da análise da escrituração contábil, por meio dos itens 7 e 10 da Intimação n.º 350/2014 (mesma redação do item 8 da intimação n.º 362/2015), a fiscalização intimou a pessoa jurídica a fazer a devida comprovação das deduções da receita bruta a título de Prouni (grupo contábil 31020003 - BOLSAS PROUNI):

...

Somente a relação dos alunos matriculados e o relatório dos bolsistas matriculados não constituem demonstrativo hábil para identificação discriminativa dos valores lançados na contabilidade e deduzidos como "Bolsas Prouni".

Assim, a análise do esclarecimento e dos elementos apresentados pela contribuinte, não evidenciou a comprovação dos valores contabilizados como dedução do PROUNI, bem como não restou comprovado o cômputo de tais montantes na receita bruta. Com base nos arts. 279 e 280 do RIR/1999, a fiscalização promove a glosa da referida dedução da receita bruta, no montante de R\$ 2.749.966,57: Receita Bruta Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12). Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. Receita Líquida Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuídas vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 1º). Tendo em vista a não comprovação da dedução 3102003 (-) BOLSAS PROUNI pela pessoa jurídica, restou ainda não comprovado o efetivo cômputo de tais bolsas na receita bruta antes da dedução referida."

Com relação à infração 03 - Glosa de despesas com Juros - alega que a autoridade lançadora se limitou a tentar justificar a glosa da seguinte forma:

"Verificou-se, assim, que a pessoa jurídica capta recursos junto às instituições bancárias, mediante pagamento de juros (despesas), fazendo empréstimos às pessoas ligadas sem a contrapartida remuneratória (receita de juros), cuja conclusão é a de que a despesa com tais juros não é necessária à atividade da empresa, bem como é estranha a ela."

E conclui que, mesmo que se reconheça que as despesas sejam indedutíveis (infração 03 e 04), o que só se admite como argumento, a impugnante reitera os argumentos acima, para que a adição das mesmas no resultado seja considerada na apuração do lucro da exploração, uma vez que as receitas da impugnante são integralmente incentivadas pela isenção Prouni.

Quanto à infração 04 - Glosa de Custos ou despesas indedutíveis – discorda da alegação da fiscalização de que os encargos de depreciação são indedutíveis porque a própria empresa teria afirmado que "não tem um sistema de controle patrimonial individualizado por itens e por setor" e que "os cálculos da depreciação eram realizados tomando por base o saldo contábil".

Que da análise do art. 305 do Decreto n.º 3000/99, não consta a vedação de que o cálculo da depreciação não possa partir dos saldos de cada bem na contabilidade, aplicando-se a taxa autorizada pela legislação tributária conforme o tipo de bem, alegando ser indevida a glosa.

Quanto aos demais encargos, além de admitir que a análise ocorreu apenas e insuficientemente por amostragem, informa que o lançamento restringiu-se a alegar que as despesas são indedutíveis, com a mera invocação dos arts. 290, 299 e 300 do RIR/99. E, como qualquer ato administrativo deve ser motivado. Para que a glosa fosse consistente, seria preciso que a fiscalização indicasse, individualmente, porque cada despesa é considerada indedutível.

Novamente as alegações da contribuinte não merecem guarida.

Com relação à glosa das despesas com juros, tem-se que a contribuinte foi intimada a apresentar manifestação, uma vez que efetuou empréstimos a pessoas ligadas sem a cobrança de juros, motivo pelo qual a autoridade fiscal concluiu que tais despesas não são necessárias à atividade da empresa, bem como seriam estranhas a ela. Porém, a mesma não apresentou nenhuma comprovação que pudesse anular tal glosa.

Quanto aos encargos de depreciação, como visto acima, a própria contribuinte informou não possuir um sistema de controle patrimonial individualizado por itens e por setor. Então, como comprovar o valor lançado com depreciação? A contribuinte foi intimada a apresentar documentos hábeis e idôneos, porém, apresentou meras alegações sem justificar o valor lançado e ora glosado.

Quanto aos demais encargos glosados, em sede de impugnação, a contribuinte, também, apresentou meras e simples alegações sem nenhuma documentação comprobatória quanto a esses encargos.

Por sua vez, diferentemente do alegado pela contribuinte, a fiscalização indicou individualmente as despesas que seriam indedutíveis por não observar a regra contida nos artigos 290, 299, 300 do RIR/99:

"Assim, a análise dos elementos acostados às fls. 6233-6289, apresentados pela contribuinte, encontra-se descrita na coluna "Análise" da Planilha 12/2011. A fundamentação da dedutibilidade ou mesmo da glosa foi individualizada por lançamento (coluna Glosa).

Saliente-se que a pessoa jurídica apresentou os elementos mencionados sem tecer esclarecimentos ou justificativas formalmente, deixando a análise para a fiscalização. Evidentemente, havendo intenção de manifestação, a contribuinte poderá fazê-la no prazo para impugnação, tendo em vista o lançamento de ofício.

A relação final dos valores dos custos ou das despesas contabilizados, objeto de glosa, estão detalhados na Planilha 12/2011." Grifei.

Cabe salientar, também, que a jurisprudência e a doutrina apresentadas pela interessada não gozam do status de legislação tributária, nos termos dos artigos 96 a 100 do CTN.

(...)

Sujeição passiva solidária

A imputação de responsabilidade solidária pelo crédito tributário a JULIA STREKI, CPF 676.133.069-68 e STREKI COMPLEXO EDUCACIONAL LTDA - ME, CNPJ 19.703.159/0001-09, não foi contestada nos autos. Opera-se, em consequência, a correspondente preclusão processual, consolidando-se administrativamente a matéria atinente à responsabilidade solidária dessas pessoas físicas.

Pedido de realização de Diligência

Por fim, a impugnante solicita, com fundamento no art. 16, IV do PAF e a partir das justificativas já declinadas acima, a realização de diligência mediante perícia contábil a ser realizada nos termos do art. 18 do PAF, para que a RFB refaça a apuração do lucro da exploração, incluindo dentre as receitas incentivadas os valores que foram considerados omitidos (inclusive o saldo da conta Prouni), bem como incluindo os valores oriundos das glosas das despesas consideradas indedutíveis.

Cumprido esclarecer que, no que diz respeito ao pedido de perícia requerido pela impugnante, de acordo com os motivos por ela expostos, teria o propósito de fazer uma análise das provas em que se baseou a autuação com vista a verificar a veracidade das constatações efetuadas pela fiscalização. Todavia, as informações questionadas constam explicitamente de documentos anexados aos autos, estando acessíveis ao exame tanto por parte da defendente como do julgador, sendo possível, portanto, elucidar as questões levantadas, conforme apreciado nos fundamentos relativos ao mérito, expostos acima. Assim, tal verificação, por óbvio, prescinde da medida cogitada pela defesa.

Dessa forma, por manter absoluta consonância com o preceptivo legal deve ser mantida a multa isolada sobre as diferenças de estimativas não recolhidas, sem prejuízo do lançamento da multa de ofício vinculada ao tributo lançado.

A decisão recorrida foi absolutamente clara e direta, resolvendo a questão em total consonância com o que dispõe a legislação e de acordo com as provas e realidade fática apresentada.

O fato é que o contribuinte permanece trazendo alegações muito mais relacionadas ao seu alegado direito de Isenção que sequer é objeto do presente lançamento. Tenta defender que tais receitas seriam isentas mas nada traz de concreto.

Diante dos fatos constatados o contribuinte foi intimado por diversas vezes ao longo do procedimento fiscalizatório mas logrou êxito em afastar, apenas parcialmente, os achados identificados pela autoridade fiscal. Para os fatos que o contribuinte não conseguiu produzir provas, e continua da mesma forma, a autoridade fiscal exerceu o seu dever de ofício e promoveu o lançamento, o qual entendo que deva ser parcialmente mantido pelos seus próprios fundamentos.

Entretanto, no que se refere à alegação de impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e isolada penso que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se portanto de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF n.º 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei n.º 11.488/07 in verbis:

Súmula CARF n.º 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF N.º 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênias para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênias, divergi da i. Relatora com relação às exigências das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O *caput* do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “*totalidade de tributo ou contribuição*”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o *caput* do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O *caput* do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “*a totalidade do tributo ou contribuição*”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “*ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já

contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “*totalidade de tributo ou contribuição*”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“*ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”), porque contraditório com o *caput*, ou (b) se confere ao *caput* do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “*totalidade de tributo ou contribuição*” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do *caput* à “*totalidade de tributo ou contribuição*” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o *caput* orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “*os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão -- e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: “A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa

permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das

estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antes-fato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora a mesma se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente quanto a este ponto da autuação.

Conclusões

Desta feita, não conheço do Recurso Voluntário apresentado pelos responsáveis solidários e, quanto ao Recurso Voluntário da contribuinte não acolho as preliminares de nulidade suscitadas e no mérito dou parcial provimento apenas para afastar a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. Quanto às demais razões preliminares e de mérito, nos termos da faculdade garantida pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, adoto a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva