



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.720089/2015-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.563 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2023
Recorrente CESCAGE CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

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 nº 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) não conhecer dos recursos voluntários apresentados por JULIA STRESKI e STRESKI COMPLEXO EDUCACIONAL; (ii) em relação ao recurso voluntário apresentado pela Contribuinte, não acolher as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

(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, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), 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 4.505.409,91, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	TOTAL
IRPJ	1.405.281,14	737.289,92	1.053.960,87	3.196.531,93
CSLL	508.061,22	266.460,95	381.045,93	1.155.568,10
COFINS	44.258,49	23.298,95	58.450,64	126.008,08
PIS	9.589,34	5.048,11	12.664,35	27.301,80
				4.505.409,91

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, as fls. 6697 e 6699, assim como no Auto de Infração da CSLL, 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 (%)

31/03/2010 269.086,35 150

30/06/2010 318.419,68 150

30/09/2010 246.447,31 150

31/12/2010 288.568,59 150

Receitas escrituradas e não declaradas

Infração: Deduções PROUNI escrituradas, não declaradas e não comprovadas Deduções da receita bruta a título de PROUNI, não declaradas e não comprovadas, conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo. Fato gerador Valor Apurado(R\$) Multa (%)

31/03/2010 866.837,28 75

30/06/2010 856.603,28 75

30/09/2010 916.056,50 75

31/12/2010 916.555,50 75

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Infração: despesas não necessárias - Juros

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

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

31/03/2010 16.670,80 75

30/06/2010 22.392,19 75

30/09/2010 23.182,13 75

31/12/2010 3.088.015,63 75

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Infração: despesas não comprovadas.

Incidência Cumulativa Padrão Infração: Insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP apurada com base na escrituração contábil Valor correspondente à base de cálculo apurada com base na escrituração contábil mas não declarado, conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo. Fato gerador Valor Apurado(R\$) Multa (%) 31/01/2010 27.204,02 75 28/02/2010 20.063,27 75 31/03/2010 29.938,87 75 30/04/2010 17.885,98 75 31/05/2010 21.135,80 75 30/06/2010 21.080,80 75 31/07/2010 29.941,01 75 31/08/2010 52.265,71 75 30/09/2010 41.613,28 75 31/10/2010 39.935,72 75 30/11/2010 30.699,97 75 31/12/2010 20.996,88 75 Incidência Cumulativa Padrão Infração: Omissão de receita apurada por meio do saldo credor da conta 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 (%) 31/01/2010 105.020,47 150 28/02/2010 80.709,38 150 31/03/2010 83.356,50 150 30/04/2010 188.046,79 150 31/05/2010 77.978,70 150 30/06/2010 52.394,19 150 31/07/2010 88.488,03 150 31/08/2010 98.954,78 150 30/09/2010 59.004,50 150 31/10/2010 96.696,42 150 30/11/2010 76.854,49 150 31/12/2010 115.017,68 150.

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram a lavratura dos Autos de Infração, estão relatados no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 6.761 a 6.812, cuja síntese segue abaixo:

I – OBJETO DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento fiscal, programado regularmente por meio dos MPF de Diligência e de Fiscalização acima referidos, emitido em 15/04/2013 e 29/08/2014, respectivamente, tem por objeto a verificação rotineira da apuração e do recolhimento dos tributos e contribuições a seguir: - Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) (art. 43 do Código Tributário Nacional, arts. 13 e 14 da Lei nº 9.718/1998 e alterações), período de 01/2009 a 12/2012. - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (Lei nº 7.689/1988 e alterações), período de 01/2009 a 12/2012. - Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) (Lei Complementar nº 07/1970, arts. 2º a 7º da Lei nº 9.718/1998 e alterações, arts. 1º a 11 da Lei nº 10.637/2002 e alterações), período de 01/2009 a 12/2012. - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

(COFINS) (Lei Complementar nº 70/1991, arts. 2º a 8º da Lei nº 9.718/1998 e alterações, arts. 1º a 14 da Lei nº 10.833/2003 e alterações), período de 01/2009 a 12/2012.

A fiscalização foi programada segundo os critérios técnicos de análise, considerando as seguintes peculiaridades: - A contribuinte é uma pessoa jurídica de direito privado que explora atividade econômica com o objetivo de lucro e que aderiu ao Programa Universidade para Todos (Prouni), fls. 2417-2466 e 3625-3659, na forma da Lei nº 11.096/2005, regulamentada pelo Decreto nº 5.493/2005. - O aspecto tributário do Prouni é a isenção sobre o lucro da exploração em se tratando do IRPJ e da CSLL, e sobre a receita auferida, no caso do PIS e da COFINS, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação

específica; portanto, a isenção não é extensiva aos demais resultados e receitas da pessoa jurídica. - Os efeitos tributários em relação ao IRPJ e à CSLL estão previstos no art. 8º da Lei nº 11.096/2005, cuja regulação do lucro da exploração (isenção) está prevista no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/1977, nos arts. 59 e 60 da Lei nº 9.069/1995, no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, no art. 10 da Lei nº 9.532/1997, regulamentados por meio do Decreto nº 3.000/1999 nos arts. 544, 599, 615, 619, e disciplinado por meio da Instrução Normativa SRF nº 456/2004 (efeitos a partir de 01/01/2005), substituída pela Instrução Normativa RFB nº 1394/2013 (efeitos a partir de 01/01/2014). - Consequentemente, a pessoa jurídica que usufrua de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto, como é o caso do Prouni, deverá apurar o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, conforme dispõe o art. 14, inciso IV, da Lei nº 9.718/1998. - Os efeitos tributários em relação ao PIS e à COFINS estão previstos no art. 8º da Lei nº 11.096/2005 e disciplinados por meio da Instrução Normativa SRF nº 456/2004, substituída pela Instrução Normativa RFB nº 1394/2013. O presente relatório contempla os fatos apurados em relação ao ano-calendário 2010, não dependentes da suspensão da isenção do Prouni. A verificação dos demais anos-calendário programados continua em andamento, bem como a apreciação dos débitos contemplados pela isenção do Prouni. Os lançamentos de ofício pertinentes ao ano-calendário 2009 foram formalizados no processo administrativo 12571.720318/2014-29 e 12571.720322/2014-97, ambos impugnados pela contribuinte e pelos responsáveis tributários, encontrando-se na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo. As respectivas cópias dos lançamentos de ofício e das impugnações encontram-se às fls. 4436-4917.

II – CONSTATAÇÕES INICIAIS

Após a programação do procedimento (emissão do MPF em 15/04/2013) e antes do início efetivo da ação fiscal (ciência da pessoa jurídica), a fiscalização procedeu à análise técnica dos dados disponíveis na base de dados da RFB e fez as seguintes constatações iniciais:

- As DIPJ de 2010 e 2012, anos-calendário 2009 e 2011, foram apresentadas na forma de lucro real anual, mas sem dados econômicos, ou seja, “zeradas”, inclusive as fichas pertinentes ao Prouni, especialmente a Ficha 01-Dados Iniciais foi preenchida da seguinte forma: “Lucro da Exploração: Não”, fls. 125-153 e 167-210. - A DIPJ de 2011, ano-calendário 2010, foi apresentada indevidamente na forma de lucro presumido, em conflito com o disposto no art. 10 da Lei nº 9.532/1997 e ainda “zerada”, fls. 154-166. - A DIPJ de 2013, ano-calendário 2012, foi apresentada equivocadamente como Isenta, fls. 211-219, em conflito com o disposto no art. 27 do Decreto-lei nº 5.844/1943 e nos arts. 15 e 18 da Lei nº 9.532/1997 (arts. 146 e 174 do RIR/1999), pois a fiscalizada não se enquadra como entidade isenta. - A contribuinte não apresentou os FCONT correspondentes aos anos-calendário 2009 a 2012; em relação ao ano-calendário 2009, conforme opção na DIPJ/2009, ano-calendário 2008, houve a opção irretratável pelo Regime Tributário de Transição (RTT) para o biênio 2008 e 2009 e, assim, a optante

fica sujeita à apresentação do FCONT; já para os períodos a partir do ano-calendário 2010, a apresentação é compulsória.

Por fim, um outro fato mereceu atenção nesta análise inicial: a pessoa jurídica efetuou retenções do Imposto de Renda na Fonte, anos-calendário 2009 e 2010, na qualidade de responsável como fonte pagadora, porém, não fazia o devido recolhimento do tributo aos cofres públicos, o que implicou em lançamento de ofício, conforme processo administrativo fiscal 12571.720152/2011-06 e processo de representação fiscal para fins penais 12571.720153/2011-42.

[...]

V – DIFERENÇA APURADA E LANÇADA DE OFÍCIO A fiscalização apurou o crédito tributário com base nos elementos listados acima, tendo por fonte a própria pessoa jurídica. As diferenças apuradas foram lançadas mediante procedimento fiscal vinculado (art. 142 do CTN), com os acréscimos legais cabíveis, conforme Autos de Infração próprios, com multa de ofício (de 75% ou 150%) e juros à taxa Selic. Preliminarmente, a fiscalização elaborou os seguintes demonstrativos: - Planilha 01: relação dos lançamentos de encerramento das contas de resultado na apuração do resultado do período, tendo por base a escrituração contábil (arquivos digitais validados com os dados dos balancetes ou balanço, fls. 2204- 2374). - Planilha 02: relação analítica das contas e valores computados pela contribuinte na apuração do resultado do período a partir dos dados da Planilha 01.

Por sua vez, segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS”, as fls. 6738 a 6740, assim como no Auto de Infração da CSLL, foram imputadas à interessada as seguintes infrações:

INFRAÇÕES APURADAS

Ao analisar os elementos de prova, já devidamente qualificados, a fiscalização apurou diferenças não declaradas em DIPJ e DCTF e não recolhidas ou compensadas, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Infração nº 1: OMISSÃO DE RECEITAS APURADA COM BASE NO SALDO CREDOR DA CONTA CAIXA.

Da análise dos elementos fornecidos pela pessoa jurídica em relação aos dados disponíveis na base de dados da RFB, constatou a manutenção no Passivo de conta contábil denominada Numerários em Trânsito. Por meio da Intimação nº 350/2014, itens 18 e 19, a contribuinte foi notificada para manifestação e esclarecimentos.

Portanto, mesmo antes da intimação, a fiscalização apurou preliminarmente saldos credores com base na escrituração contábil, mediante consolidação dos valores das contas Caixa e Numerários em Trânsito. A fiscalização teve o cuidado de zerar o saldo credor de R\$221.806,15 da conta Numerários em Trânsito, proveniente do período anterior (balancete às fls. 2204- 2374), pois o saldo credor em questão foi tributado de ofício no ano-calendário

2009. Diante dos fatos apurados, a fiscalização lavrou a Intimação nº 350/2014, em especial os itens 18 e 19 já referidos. Em atenção aos itens mencionados, a pessoa jurídica apresentou as 49 caixas já descritas acima, mas não redigiu manifestação ou esclarecimentos, ou seja, nada apresentou de específico. A contribuinte somente apresentou os extratos bancários do ano-calendário 2010 por insistência da fiscalização, ou seja, em atenção à Intimação nº 283/2015, fls. 4964-4966, ainda assim após o prazo e mediante duas prorrogações intercaladas de 30 dias cada, conforme já mencionado:

- Banco Itaú S/A, período 01 a 12/2010, fls. 4967-4990.

- Banco HSBC, conta 10802, período de 01 a 10/2010, fls. 5040-5232.

- Banco HSBC, conta 11015, período de 01 a 12/2010, fls. 5616-5701.
- Banco HSBC, conta 20194, período de 01 a 12/2010, fls. 5891-5952.
- Banco Banco Real, período de 01 a 12/2010, fls. 6071-6087.
- Banco Banif, período de 01 a 12/2010, fls. 6145-6148.

Portanto, com a apreciação da documentação e no silêncio da pessoa jurídica (item 18 da Intimação), as movimentações contábeis das contas Caixa e Numerários em Trânsito serão tratadas como conta única, ou seja, Caixa. Do montante inicial de R\$5.011.674,16 a título de suprimento das contas Caixa e Numerários em Trânsito, correspondente a 205 cheques/documentos, para a comprovação do efetivo ingresso, conforme especificações do item 19 e Anexo III da Intimação nº 350/2014, fls. 3858-3870 e 3919-3928, após a devida análise dos extratos bancários, restou um montante de R\$4.588.774,16 (180 cheques/documentos), que, segundo o histórico “Cheque compensado”, “Ch compe...”, “Ch dev...” ou “Pagto C/...”, constante dos extratos bancários, é impossível o efetivo ingresso na conta Caixa (ou Numerários em Trânsito). A partir da constatação, a fiscalização elaborou a Planilha nº 07, com a relação dos cheques ou documentos contabilizados na conta contábil Caixa ou Numerários em Trânsito considerados sem comprovação do efetivo ingresso. Na sequência, foi elaborada a Planilha 08, resultante da consolidação dos valores da Planilhas 06 e 07. Por meio da Planilha 09, a fiscalização identificou a origem dos valores dos saldos credores. Restou caracterizada a omissão de receitas por presunção em conformidade ao disposto no art. 281, inciso I, do RIR/1999.

MULTA DE OFÍCIO APLICÁVEL

A multa de ofício, neste caso concreto, é de 150%, tendo em vista que há elementos caracterizadores do disposto nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. De início, verificou-se que a fiscalizada não cumpriu a obrigação tributária principal e acessória do período de 01 a 12/2010: - A DIPJ/2011, ano-calendário 2010, fls. 154-166, foi entregue indevidamente pela contribuinte na modalidade Lucro Presumido e, conforme já salientado, a forma de apuração obrigatória, em se tratando de contribuinte beneficiada por isenção ou suspensão de IRPJ e CSLL - Prouni, é o Lucro Real, conforme já destacado. - A contribuinte fez a opção irretratável pelo Regime Tributário de Transição (RTT), mas não apresentou o FCONT correspondente ao ano-calendário 2010; o que implicou mais uma vez em omissão de informações às autoridades fazendárias.

A análise dos elementos contidos em 49 caixas apresentados pela contribuinte em 17/12/2014, fls. 4918-4946, 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\$3.556.052,56.

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. A presente infração tem efeitos na apuração do IRPJ com decorrência em relação à CSLL do presente lançamento de ofício. Salienta-se que a pessoa jurídica, ainda que não tenha providenciado os elementos comprobatórios no curso da fiscalização, poderá apresentar a efetiva comprovação da dedução em eventual impugnação do lançamento de ofício, combinada com a comprovação da inclusão de tal dedução na receita bruta contabilizada, sob pena de restar caracterizada a dedução indevida em definitivo.

MULTA DE OFÍCIO APLICÁVEL

A multa de ofício, tendo em vista tratar-se de simples falta de comprovação, neste caso concreto, é de 75%, na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Infração nº 3: GLOSA DE DESPESAS COM JUROS.

Da análise dos elementos fornecidos pela pessoa jurídica, a fiscalização identificou na contabilidade despesas com juros. Por meio do item 13 da Intimação nº 350/2014, a pessoa jurídica foi notificada a apresentar manifestação, tendo em vista que houve empréstimos a pessoas ligadas sem a cobrança de juros (receitas). A análise dos elementos contidos nas 49 caixas apresentados pela contribuinte em 17/12/2014, não evidenciou a dedutibilidade de tais encargos.

Verificou-se, assim, que a pessoa jurídica capta recursos junto às instituições bancárias e não recolhe os tributos e as contribuições em dia, o que implica em apropriação ou 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.

Os empréstimos lançados no grupo de realizável a longo prazo, com aumento do saldo a receber de R\$1.503.362,04, em 31/12/2008, para R\$4.014.664,07, em 31/12/2009, e para R\$4.926.544,22, em 31/12/2010. A presente conduta esgotou ou reduziu a disponibilidade (Caixa) da empresa em pelo menos R\$ 3,4 milhões e, certamente, foi uma das causas do não recolhimento do IRRF de seus empregados e de terceiros, conforme lançamento de ofício já referenciado.

MULTA DE OFÍCIO APLICÁVEL

A multa de ofício, tendo em vista tratar-se de simples falta de comprovação, neste caso concreto, é de 75%, na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Infração nº 4: GLOSA DE CUSTOS OU DESPESAS INDEDUTÍVEIS. Da análise inicial dos elementos fornecidos pela pessoa jurídica em relação aos dados disponíveis na base de dados da RFB (DIPJ, DCTF, DICON, etc.), foram selecionadas deduções como custos e despesas operacionais para a verificação da dedutibilidade, que, evidentemente, não se restringe à comprovação do pagamento. A dedutibilidade dos encargos está sujeita aos requisitos dos arts. 290, 299, 300 e 305 do RIR/1999.

A fiscalização, por meio do item 12 da Intimação nº 350/2014, notificou a pessoa jurídica para manifestação e esclarecimentos. Em atenção ao item mencionado, a pessoa jurídica apresentou as caixas n. 2 a 9, cujo conteúdo são notas fiscais de entradas, e as caixas 10 a 49, fls. 4926-4946, que correspondem a documentos de pagamentos referentes ao Movimento de Caixa. Salienta-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 despesas contabilizados, objeto de glosa, estão detalhados na Planilha 11. Na sequência, segue o motivo e a fundamentação de cada grupo de custos ou despesas.

Quanto aos demais encargos lançados na contabilidade, no montante de R\$496.799,28, conforme a tabela abaixo, a apreciação dos elementos apresentados em 17/12/2014, realizada por amostragem pela fiscalização, não evidenciou que a contribuinte observou os requisitos dos arts. 290, 299 e 300 do RIR/1999, ou seja, que sejam necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e/ou se são as usuais ou normais. Restou a conclusão de que os valores lançados na escrituração contábil são indedutíveis.

A constatação de que a contribuinte transfere numerário a título de mútuo sem cobrança de juros (Infração 3), bem como a identificação de pagamentos de despesas de empresas ligadas, conforme relatado acima, corrobora a posição da fiscalização de que é

imprescindível a comprovação dos requisitos legais (arts. 290, 299 e 300 do RIR/1999), além da efetividade da transferência ou do pagamento quando for o caso.

MULTA DE OFÍCIO APLICÁVEL

A multa de ofício, tendo em vista tratar-se de simples falta de comprovação, neste caso concreto, é de 75%, na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. [...].

Ciente do lançamento dos Autos de Infração em 20 de novembro de 2015 (fl. 6.904), a interessada apresentou, em 18 de dezembro de 2015, impugnação às fls. 6.916 a 6.931, alegando, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- a) Preliminarmente a impugnante 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 cerca de 99% das receitas auferidas pela impugnante está abrangida pela isenção do PROUNI, conforme planilha 05, fls. 6.783;
- c) Porém, há um flagrante equívoco neste percentual, o qual é ainda maior, uma vez que a tabela de apuração do lucro da exploração, 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) Outro grave equívoco é a inclusão do saldo em 31/12/2010 da conta "Bolsas PROUNI" (grupo 31020003) na apuração acumulada (fls. 6.789-6.790) com a glosa da referida dedução da receita bruta e, cumulativamente, com a adição destes valores, em cada trimestre, no campo da "receita Bruta (GRUPO 3101)", incluindo os valores da conta "Bolsas PROUNI" duas vezes sobre a base de cálculo do IRPJ e CSLL;
- f) 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);

- g) 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;
- h) 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;
- i) Quanto às infrações apontadas pelo Fisco, alega com relação à "infração nº 01" que o auto de infração também é nulo neste ponto, uma vez que não há qualquer menção à fundamentação legal que trata da apuração do lucro da exploração;
- j) Não foram mencionadas nem 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;
- k) 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);
- l) 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;
- m) 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;
- n) 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;
- o) 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";

- p) 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;
- q) 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;
- r) Outrossim, alega 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;
- s) 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;
- t) E, em que pese este difícil contexto, a atual contabilidade, em um grande esforço, disponibilizou várias informações e uma grande quantidade de documentos;
- u) 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;
- v) 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;
- w) Pelas mesmas razões e por consequência, deve ser afastada a incidência de qualquer 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;

- x) 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;
- y) 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;
- z) 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;
- aa) Que os mesmos argumentos invocados até aqui são plenamente cabíveis em relação à glosa de despesas com juros (infração nº 03) e à glosa de custos ou despesas (infração nº 04);
- bb) Em relação à infração nº 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"*;
- cc) Que da análise do art. 305 do RIR/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. Por esta razão, é indevida a glosa;
- dd) 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 glosa fosse consistente, seria preciso que a fiscalização indicasse, individualmente, porque cada despesa é considerada indedutível;
- ee) O mesmo problema é encontrado em relação à infração nº 03 (glosa com despesas com juros);

- ff) Mas mesmo que se reconheça que as despesas sejam indedutíveis, 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;
- gg) Com efeito, a partir dos argumentos acima, e diante do que vier a ser ratificado pela instrução processual, resta demonstrado que são improcedentes as alegações de infrações constantes do lançamento para todos os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), tendo havido, no máximo, erros meramente formais que não configuraram omissão de receitas e muito menos sonegação, uma vez que a impugnante não possui nenhuma vantagem ou utilidade em omitir receitas ou lançar despesas indedutíveis;
- hh) 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.

Os responsáveis solidários não apresentaram Impugnação.

O acórdão (02-68.486 - 4ª Turma da DRJ/BHE) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

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 nº 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: 2010

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. ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2010

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 (...) “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. A alegação da contribuinte quanto a falta de menção à fundamentação legal que trata sobre o lucro da exploração e que a origem da omissão de receitas seria apenas em ilações e indícios não merece prosperar, pois de acordo com o relatório fiscal, verifica-se que o autor do feito realizou um levantamento minucioso com base no material fornecido pela contribuinte onde foi possível separar o lucro da exploração bem como constatar a presunção da omissão de receitas com base no artigo 281 do RIR/99”.

Afirmou a DRJ 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. Destarte, deve-se cancelar a qualificação da multa de ofício para mantê-la no patamar de 75%.”

Segue afirmando que (...) “Quanto aos demais encargos glosados, diferentemente do alegado pela contribuinte, a fiscalização indicou individualmente as despesas que seriam indedutíveis por não observar a regra contida nos artigos 299 e 300 do RIR/99 (despesas necessárias), quais sejam, conta 41013000044 - Aluguel e condomínio, conta 51011000018 - Outros Serv. PJ - Terceiros, conta 51011000077 - Doação e patrocínio e conta 51011000189 - Repasse para Apong”.

Ainda aduziu 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.

Às fls. 7087 dos autos – **REQUERIMENTO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM PONTA GROSSA**, órgão encarregado da execução do acórdão recorrido, no qual requereu, diante da inexistência material do acórdão, a correção de ofício do lapso manifesto contido no relatório e nos fundamentos do acórdão quanto à redução de multa de ofício, assim como o restabelecimento do seu percentual em 150%, haja vista a comprovação documental de fraude e sonegação.

Às fls.7097 dos autos - Despacho nº 003 - 4ª Turma da DRJ/BHE, no qual considerou que:

(...) “Em que pese as considerações acima, importa assinalar que eventual ausência de citação/transcrição de trechos das peças processuais não caracteriza, sob qualquer ótica, inexistências materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, rejeitando-se, por consequência, a pretensão do Senhor Delegado em seu indigitado requerimento. Destarte, nada havendo a escoimar no referido Acórdão, restituo os autos à DRF em Ponta Grossa, para prosseguimento”.

Às fls.7110 dos autos – intimação expedida ao contribuinte.

O contribuinte - CESCAGE - CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS LTDA, interpõe Recurso Voluntário (fl. 7125 e ss), 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, 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, alegam:

- a) Nos termos do que dispõe o artigo 121, II, do Código Tributário Nacional o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo, podendo ser o contribuinte, pessoa que deu causa, diretamente, à ocorrência do fato gerador, ou o responsável, pessoa a quem a lei atribua o dever de recolher o tributo em determinadas situações.
- b) Conforme resta evidente, o Código Tributário Nacional —CTN, diploma com *status* de Lei Complementar, tal qual exigido pela Constituição Federal para edição de normas gerais, não faz qualquer menção à responsabilidade tributária no caso da cisão de empresas.
- c) As leis complementares, segundo posição doutrinária, destinam-se a complementar diretamente o texto constitucional. Na prática, observa-se que, de um modo geral, o constituinte reserva a esta modalidade normativa matérias de especial importância ou matérias polêmicas, para cuja disciplina seja desejável e recomendável à obtenção de um maior consenso entre os parlamentares.
- d) Revela-se, pois, manifestamente inconstitucional a cobrança dirigida à STRESKI COMPLEXO EDUCACIONAL LTDA ME — em face da ausência de previsão legal expressa.
- e) Em sua Impugnação, o CESCAGE demonstrou cabalmente a insubsistência das supostas infrações, especialmente em virtude da inequívoca ausência de motivos para omitir receitas tributáveis, posto que tais receitas e os respectivos resultados estão abrangidos pela isenção do Prouni — Programa Universidade para Todos, na forma da lei nº 11.096/2005. Fundamenta-se a r. Decisão Recorrida que os débitos têm origem na tributação de receitas que seriam consideradas omitidas à tributação, ou de despesas na base de cálculo dos tributos possíveis de glosa, não estando atrelados à suspensão da isenção do PROUNI, o que, por óbvio, não se pode admitir.
- f) Analisando a hipótese dos autos sob a perspectiva da lição do ilustre doutrinador, conclui-se que a autuação fiscal ora combatida mostra-se ilegal e, por consequência, abusiva, uma vez que baseada em presunções e indícios que, conforme amplamente demonstrado, não se sustém.
- g) Ademais, a multa confiscatória aplicada afronta diretamente ao dever de observância aos critérios da proporcionalidade e razoabilidade.
- h) Requereu o provimento do recurso voluntário, para:

- a. Reconhecer e declarar a ausência de responsabilidade solidária à *Julia Streski*, excluindo-a do feito administrativo, eis que ausente qualquer fundamento que caracterize no caso a hipótese do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional — CTN;
- b. Reconhecer e declarar a impossibilidade de que seja atribuída responsabilidade por sucessão à pessoa jurídica *Streski Complexo Educacional Ltda* ME, haja vista a ausência de previsão no Código Tributário Nacional — CTN, Lei Complementar, que legitime a responsabilização, sob pena de inconstitucionalidade;
- c. Alternativamente ao item 'b', reconhecer a responsabilização da pessoa jurídica *Streski Complexo Educacional Ltda* ME limitada ao patrimônio recebido por ocasião da cisão;
- d. Reconhecer e decretar a nulidade do Auto de Infração vinculado ao presente caso, determinando seu arquivamento pela insubsistência das infrações equivocadamente apontadas pela Fiscalização;
- e. Alternativamente ao item 'd', logo acima, reconhecer a ilegalidade e afastar as multas isolada e escorchantemente indevidamente aplicadas, pela impossibilidade de cumulação com a multa de ofício e o evidente caráter confiscatório que as revestem.

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 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**

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 tranquilidade 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.

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 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)

² De 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.

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:

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, 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

Preliminarmente a impugnante 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, DAFON 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.

Entretanto, deve-se esclarecer que não há dúvidas quanto a impugnante ter aderido validamente ao Prouni e, sendo assim, que teria direito à isenção sobre o lucro da exploração (IRPJ e CSLL) e sobre a receita auferida (PIS e COFINS).

Ocorre que, de acordo com os autos, verifica-se que a impugnante deixou de observar várias obrigações relacionadas à isenção do Prouni e praticou atos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária, sendo esta hipótese a prevista no art. 4º da IN SRF nº 456/2004, para a perda do benefício fiscal no ano-calendário de 2009.

A contribuinte teve a suspensão do benefício fiscal no ano-calendário de 2009, nos autos do processo nº 12571.720322/2014-97, por meio do ADE DRF/PTG nº 25/2014 (fl. 4.666). A mesma apresentou impugnação contra referido Ato, porém é importante salientar que tal manifestação, ainda que não julgado administrativamente, não possui efeito suspensivo.

Com relação às infrações, a contribuinte alega quanto à "infração 01" - Omissão de receitas apurada com base no saldo credor da conta caixa - que o auto de infração também seria nulo neste ponto por falta de menção à fundamentação legal que trata sobre o lucro da exploração, uma vez que não foram mencionadas nem cotejadas analiticamente as Leis 11.638/2007, 11.941/2009 e 13.043/2014.

E que, 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, pois teria origem apenas em ilações e indícios, sendo que o art. 9º do PAF e art. 142 do CTN obriga o Fisco a demonstrar de forma cabal o fato gerador.

Por outro lado, 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 da contribuinte quanto a falta de menção à fundamentação legal que trata sobre o lucro da exploração e que a origem da omissão de receitas seria apenas em ilações e indícios não merece prosperar, pois de acordo com o relatório fiscal, verifica-se que o autor do feito realizou um levantamento minucioso com base no material fornecido pela contribuinte onde foi possível separar o lucro da exploração bem como constatar a presunção da omissão de receitas com base no artigo 281 do RIR/99.

No "item V" do relatório Fiscal, o autor do feito informa que preliminarmente elaborou os seguintes demonstrativos:

Planilha 01: relação dos lançamentos de encerramento das contas de resultado na apuração do resultado do período, tendo por base a escrituração contábil (arquivos digitais validados com os dados dos balancetes ou balanço, fls. 2204- 2374).

- Planilha 02: relação analítica das contas e valores computados pela contribuinte na apuração do resultado do período a partir dos dados da Planilha 01.

Planilha 03: balancetes trimestrais das contas de resultado com saldos acumulados, elaborados a partir das Planilhas 01 e 02. Planilha 04: balancetes com saldos trimestrais, elaborados a partir da Planilha 03.

Planilha 05: apuração do lucro da exploração do Prouni e os respectivos valores trimestrais de IRPJ e CSLL para fins de dedução do devido ou para lançamento de ofício se suspensa a isenção do Prouni.

Após a demonstração da planilha 05 o autor do feito registra:

Cabe observar que em todas as planilhas de apuração, inclusive as mencionadas posteriormente, há referências aos documentos e a respectiva localização no processo administrativo e/ou a forma de cálculo, quando for o caso, bem como detalhes sobre a escrituração contábil (como os efeitos dos débitos ou créditos).

A identificação do número da planilha consta do canto inferior esquerdo desta.

Na sequência, a autoridade fiscal demonstra como identificou a infração ora combatida:

Da análise dos elementos fornecidos pela pessoa jurídica em relação aos dados disponíveis na base de dados da RFB, constatou a manutenção no Passivo de conta contábil denominada Numerários em Trânsito. Por meio da Intimação nº 350/2014, itens 18 e 19, a contribuinte foi notificada para manifestação e esclarecimentos:

...

Diante dos fatos apurados, a fiscalização lavrou a Intimação nº 350/2014, em especial os itens 18 e 19 já referidos. Em atenção aos itens mencionados, a pessoa jurídica apresentou as 49 caixas já descritas acima, mas não redigiu manifestação ou esclarecimentos, ou seja, nada apresentou de específico. A contribuinte somente apresentou os extratos bancários do ano-calendário 2010 por insistência da fiscalização, ou seja, em atenção à Intimação nº 283/2015, fls. 4964-4966, ainda assim após o prazo e mediante duas prorrogações intercaladas de 30 dias cada, conforme já mencionado: - Banco Itaú S/A, período 01 a 12/2010, fls. 4967-4990. - Banco HSBC, conta 10802, período de 01 a 10/2010, fls. 5040-5232. - Banco HSBC, conta 11015, período de 01 a 12/2010, fls. 5616-5701.

- Banco HSBC, conta 20194, período de 01 a 12/2010, fls. 5891-5952.

- Banco Banco Real, período de 01 a 12/2010, fls. 6071-6087.

- Banco Banif, período de 01 a 12/2010, fls. 6145-6148.

Salienta-se que a pessoa jurídica apresentou as 49 caixas e os extratos bancários, mas não providenciou esclarecimentos ou justificativas formalmente, deixando integralmente a análise para esta fiscalização. Evidentemente, havendo intenção de manifestação, a contribuinte poderá fazê-la no prazo para impugnação, tendo em vista que foram apurados tributos lançados de ofício. Portanto, com a apreciação da documentação e no silêncio da pessoa jurídica (item 18 da Intimação), as movimentações contábeis das contas Caixa e Numerários em Trânsito serão tratadas como conta única, ou seja, Caixa. Do montante inicial de R\$5.011.674,16 a título de suprimento das contas Caixa e Numerários em Trânsito, correspondente a 205 cheques/documentos, para a comprovação do efetivo ingresso, conforme especificações do item 19 e Anexo III da Intimação nº 350/2014, fls. 3858-3870 e 3919-3928, após a devida análise dos extratos bancários, restou um montante de R\$4.588.774,16 (180 cheques/documentos), que, segundo o histórico “Cheque compensado”, “Ch. compe...”, “Ch dev...” ou “Pagto C/...”, constante dos extratos bancários, é impossível o efetivo ingresso na conta Caixa (ou Numerários em Trânsito).

...

A partir da constatação, a fiscalização elaborou a Planilha nº 07, com a relação dos cheques ou documentos contabilizados na conta contábil Caixa ou Numerários em Trânsito considerados sem comprovação do efetivo ingresso (segue o resumo):

...

Por meio da Planilha 09, a fiscalização identificou a origem dos valores dos saldos credores:

...

Os valores da coluna “Contabilizado” são saldos credores apurados com base na escrituração contábil, sem qualquer alteração de ofício. Já os valores da coluna “Apurado” são provenientes da reconstituição da conta Caixa mediante o expurgo dos cheques/documentos sem a comprovação do efetivo ingresso do numerário.

Restou caracterizada a omissão de receitas por presunção em conformidade ao disposto no art. 281, inciso I, do RIR/1999:

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.

Quanto a questão das falhas administrativas cometidas pela administração anterior, cabe esclarecer que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do art. 142 do CTN. E, 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 em conformidade com o art. 142 do CTN.

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. Destarte, deve-se 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 de que estão inclusas na receita bruta contabilizada, senão vejamos:

Da análise da escrituração contábil, por meio dos itens 7 e 10 da Intimação nº 350/2014, a fiscalização intimou a pessoa jurídica a fazer a devida comprovação das deduções da receita bruta a título de Prouni (grupo contábil 3102003 - BOLSAS PROUNI):

...

A análise dos elementos contidos em 49 caixas apresentados pela contribuinte em 17/12/2014, fls. 4918-4946, 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\$3.556.052,56:

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 nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 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 diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 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.

Outrossim, equivocou-se a impugnante ao alegar que a receita abrangida pelo Prouni deveria ter sido considerada, neste valor, na planilha de apuração do lucro da exploração, pois como visto acima, tal valor refere-se à deduções da receita bruta mas que regularmente intimada não fez a devida comprovação e em sede de impugnação apresentou meras alegações.

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."

Quanto à infração 04 - Glosa de Custos ou despesas indedutíveis – alega que a fiscalização informou 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".

Mas, que da análise do art. 305 do RIR/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. Por esta razão, é indevida a glosa.

Com relação aos demais encargos glosados, informa que a fiscalização 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. Porém, 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.

E conclui que, mesmo que se reconheça que as despesas sejam indedutíveis (infração 03 e 04), 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.

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.

O autor do feito verificou, ainda, que tal conduta esgotou ou reduziu o caixa da empresa em pelo menos R\$ 3,4 milhões e, certamente, foi uma das causas do não recolhimento do IRRF de seus empregados e terceiros o que motivou o lançamento de ofício de IRRF, conforme fl. 32 do relatório fiscal.

Em sede de impugnação, a contribuinte apresentou meras e simples alegações sem nenhuma documentação comprobatória.

Com relação à glosa das despesas com depreciação a contribuinte alega que da análise do art. 305 do RIR/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.

Ocorre que a própria contribuinte informou que não tem 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, diferentemente do alegado pela contribuinte, a fiscalização indicou individualmente as despesas que seriam indedutíveis por não observar a regra contida nos artigos 299 e 300 do RIR/99 (despesas necessárias), quais sejam, conta 41013000044 - Aluguel e condomínio, conta 51011000018 - Outros Serv. PJ - Terceiros, conta 51011000077 - Doação e patrocínio e conta 51011000189 - Repasse para Apong.

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. Cumpre 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.

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 ao lançamento, o qual entendo que deva ser parcialmente mantido pelos seus próprios fundamentos.

Desta feita, não conheço do Recurso Voluntário apresentado pelos responsáveis solidários e, quanto ao Recurso Voluntário da contribuinte não acolho as preliminares e nego provimento no mérito e, 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