



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.720318/2014-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.565 – 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)

Exercício: 2009

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* INALTERADO. 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 dos recursos voluntários apresentados por JULIA STRESKI e STRESKI COMPLEXO EDUCACIONAL; por unanimidade de votos, não acolher as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por aplicação do art. 19-E da lei n.º 10.522, de 2002, haja vista o empate na votação, dar parcial provimento apenas para afastar a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Ailton Neves da Silva e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que votaram pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

(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 no Belo Horizonte (MG) que julgou procedente em parte Impugnação apresentada pelo contribuinte, tendo em vista as exigências abaixo qualificadas que foram lavrados os Autos de Infração de fls. 4.523 a 4.569, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 4.999.327,07, assim discriminado:

	TRIBUTOS	JUROS	MULTAS		TOTAL
			PROPORCIONAL	ISOLADA	
IRPJ	770.387,29	350.063,98	577.790,47	1.859.069,05	3.557.310,79
CSLL	277.339,42	126.023,03	208.004,57	680.424,86	1.291.791,88
Cofins	44.080,24	22.000,62	57.391,21		123.472,07
PIS	9.550,71	4.766,81	12.434,81		26.752,33
					4.999.327,07

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, as fls. 4.528 e 4.529, assim como no Auto de Infração da CSLL, foram imputadas à interessada as seguintes infrações:

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA SEM COMPROVAÇÃO OU OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de receitas, conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%) 31/12/2009 3.996.428,98 75,00.
Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

Demais disposições mencionadas no Termo de Verificação Fiscal. OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL 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 (%) 31/12/2009 1.081.376,95 150,00 Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso I, e 288 do RIR/99.

Demais disposições mencionadas no Termo de Verificação Fiscal.

0003 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Despesas não necessárias apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo. Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%) 31/12/2009 1.979.182,92 75,00 Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: 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. 0004 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo. Fato Gerador Multa 31/01/2009 11.955,30 28/02/2009 65.826,91 31/03/2009 99.555,30 30/04/2009 111.463,29 31/05/2009 152.795,30 30/06/2009 164.872,57 31/07/2009 143.926,17 31/08/2009 214.917,64 30/09/2009 224.793,23 31/10/2009 283.769,70 30/11/2009 290.785,26 31/12/2009 94.408,38

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2009 e 31/12/2009: 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.

Por sua vez, segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS”, as fls. 4544 e 4545, assim como no Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP, foram imputadas à interessada as seguintes infrações:

0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS
Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/01/2009	41.568,39	75,00
28/02/2009	24.108,49	75,00
31/03/2009	27.774,53	75,00
30/04/2009	24.796,60	75,00

31/05/2009	37.271,40	75,00
30/06/2009	53.023,11	75,00
31/07/2009	33.242,27	75,00
31/08/2009	22.014,01	75,00
30/09/2009	32.391,51	75,00
31/10/2009	37.150,30	75,00
30/11/2009	36.095,17	75,00
31/12/2009	18.528,72	75,00

0002 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO
OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

Valor apurado sobre omissão de receitas (saldo credor da conta Caixa), conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/01/2009	87.084,27	150,00
28/02/2009	102.422,94	150,00
31/03/2009	213.974,38	150,00
30/04/2009	141.745,40	150,00
31/05/2009	84.274,70	150,00
30/06/2009	61.299,02	150,00
31/07/2009	35.319,00	150,00
31/08/2009	127.177,96	150,00
30/09/2009	41.520,10	150,00
31/10/2009	67.176,34	150,00
30/11/2009	79.882,10	150,00
31/12/2009	39.500,74	150,00

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.

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. 4.446 a 4.481, cuja síntese segue abaixo:

I – OBJETO DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento fiscal, programado regularmente por meio dos MPFs 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 n.º 9.718/1998 e alterações), período de 01/2009 a 12/2012. - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (Lei n.º 7.689/1988 e alterações), período de 01/2009 a 12/2012.

- Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) (Lei Complementar n.º 07/1970, arts. 2.º a 7.º da Lei n.º 9.718/1998 e alterações, arts. 1.º a 11 da Lei n.º 10.637/2002 e alterações), período de 01/2009 a 12/2012. - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (Lei Complementar n.º 70/1991, arts. 2.º

a 8º da Lei n.º 9.718/1998 e alterações, arts. 1º a 14 da Lei n.º 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. 2.906-2.928, na forma da Lei n.º 11.096/2005, regulamentada pelo Decreto n.º 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 n.º 11.096/2005, cuja regulação do lucro da exploração (isenção) está prevista no art. 19 do Decreto-lei n.º 1.598/1977, nos arts. 59 e 60 da Lei n.º 9.069/1995, no art. 32 da Lei n.º 9.430/1996, no art. 10 da Lei n.º 9.532/1997, regulamentados por meio do Decreto n.º 3.000/1999 nos arts. 544, 599, 615, 619, e disciplinado por meio da Instrução Normativa SRF n.º 456/2004 (efeitos a partir de 01/01/2005), substituída pela Instrução Normativa RFB n.º 1394/2013 (efeitos a partir de 01/01/2014). - Os efeitos tributários em relação ao PIS e à COFINS estão previstos no art. 8º da Lei n.º 11.096/2005 e disciplinados por meio da Instrução Normativa SRF n.º 456/2004, substituída pela Instrução Normativa RFB n.º 1394/2013. O presente relatório contempla os fatos apurados em relação ao ano-calendário 2009, 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.

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 “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 n.º 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 n.º 5.844/1943 e nos arts. 15 e 18 da Lei n.º 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 irrevogável 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.

- Os DACONs de 01 a 06/2009 foram apresentados erroneamente como de regime não cumulativo, contrariando o disposto no art. 10, inciso XIV, e art. 15, inciso V, da Lei n.º 10.833/2003 e, além disso, entregues “zerados”, fls. 220-354; a contribuinte está omissa de apresentação dos Dacon do período de 07/2009 a 12/2012, fls. 355-356.

- Nas DCTFs não há débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do período sob fiscalização, fls. 357-433. Caso não fossem apuradas diferenças de tributos, as irregularidades acima elencadas seriam tratadas como meras infrações no cumprimento das obrigações acessórias, mas, como se demonstrará, houve infrações em relação à obrigação principal por atos comissivos e omissivos.

Coincidiu com o início do presente procedimento fiscal a ocorrência de litígio entre o sócio José Sebastião Fagundes Cunha e a sócia-administradora Julia Streski, que foram casados entre si. No ápice do litígio, houve inclusive a prisão temporária da sócia-administradora e de alguns membros de sua equipe por suspeita de desvio de R\$ 40 milhões da empresa. Os detalhes com efeitos sobre a presente verificação ou para melhor compreensão dos fatos estão devidamente descritos no título III, na sequência. Salienta-se que a contribuinte é contumaz em irregularidades na apresentação das DIPJ.

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.

1. 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 n.º 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. Os itens 18 e 19 da Intimação n.º 350/2014, para manifestação e esclarecimentos, foram bastante minuciosos:

ESCLARECIMENTOS E COMPROVAÇÕES

A conta Numerários em Trânsito, classificada no Ativo, grupo Circulante, subgrupo Disponível, entre outras, destina-se a ajustar e manter o saldo efetivo da conta Caixa, tais como controlar transferência de numerário ou outra disponibilidade (como cheques) entre os estabelecimentos da empresa ou entre a empresa e o local da realização do pagamento ou entre o local do recebimento e a empresa ou instituição financeira.

Pode-se afirmar numa análise preliminar que a contribuinte classificou corretamente a referida conta de Numerários em Trânsito, conta contábil 21010040015, como Passivo, grupo Circulante, subgrupo Empréstimos e Financiamentos, tendo em vista que a contribuinte apresentou saldos credores sucessivos e relevantes até 09/04/2012, quando ocorreu o primeiro saldo devedor. No entanto, causou estranheza a referida conta apresentar sempre saldos credores expressivos até 31/12/2011, sendo a maior de R\$ 523.314,25, em 28/10/2011. Em virtude da análise técnica supra, constata-se que a conta em tela pode ter sido utilizada para ocultar o real saldo da conta Caixa, que apresentou os seguintes saldos na escrituração contábil:

....

Logo, a pessoa jurídica fica intimada a apresentar justificativa ou esclarecimentos sobre os fatos apurados, bem como sobre os lançamentos e os saldos na conta 2.1.01.004.0015 - NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO:

...

Verifica-se, em sede de conjugação sumária das duas tabelas acima, a existência de saldos credores preliminares, que serão devidamente recalculados caso não haja justificativa ou esclarecimento adequado:

...

19. Em complemento ao item anterior, apresentar a comprovação do efetivo ingresso dos valores na conta Caixa, conta contábil 1.1.01.001.0001 – CAIXA GERAL, originados da conta 2.1.01.004.0015 - NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO, de lançamentos de valor individual igual ou superior a R\$10.000,00.

Os lançamentos estão listados no Anexo III. A análise dos fatos revelou que, sem tais lançamentos, a conta Caixa apresentaria saldo credor, ou seja, presunção legal de omissão de receitas na forma do inciso I do art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999. A comprovação de tais ingressos na conta Caixa deverá se dar mediante documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor com o respectivo lançamento contábil.

Salienta-se que todos os 698 lançamentos selecionados têm indicação de “suprimento” ou “emissão de cheque” nos respectivos históricos, o que é compatível com a natureza da conta, conforme já mencionado, e, portanto, em se tratando de cheque sacado, restará, em princípio, justificado com a apresentação dos extratos bancários solicitados na presente Intimação nos itens 05 e 27. Caso não haja o correspondente saque no extrato bancário, será necessária a análise individualizada de cada lançamento.

Em atenção aos itens mencionados, a pessoa jurídica apresentou os elementos contidos na caixa 47, fls. 4.099-4376, ou seja, extratos bancários de contas mantidas nas seguintes instituições: Banco Real (grupo Santander), Banco Itaú, Banco Banif e HSBC Bank Brasil.

Salienta-se que a pessoa jurídica apresentou os elementos da Caixa n.º 47 sem providenciar esclarecimentos ou justificativas formalmente, confiando a análise a 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\$6.269.274,81 a título de suprimento das contas Caixa e Numerários em Trânsito, correspondente a 227 cheques, para a comprovação do efetivo ingresso, conforme especificações do item 19 da Intimação mencionada, após a devida análise da documentação da Caixa 47, restou um montante de R\$914.818,05, que, segundo o histórico “Cheque compensado” ou “Cheque devolvido”, constante dos extratos bancários, é impossível o efetivo ingresso na conta Caixa (ou Numerários em Trânsito).

A presente infração tem efeitos na apuração do IRPJ com decorrências em relação à CSSL, PIS e COFINS do presente lançamento de ofício.

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 n.º 4.502/1964 na forma do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

De início, verificou-se que a fiscalizada não cumpriu a obrigação tributária principal e acessória do período de 01 a 12/2009: - A DIPJ de 2010, ano-calendário 2009, foi apresentada na forma de lucro real anual, mas “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; portanto houve omissão de informações às autoridades fazendárias. - A contribuinte fez a opção irrevogável pelo Regime Tributário de Transição (RTT), mas não apresentou o FCONT correspondente ao ano-calendário 2009; o que implicou mais uma vez em omissão de informações às autoridades fazendárias.

- Os Dacon de 01 a 06/2009 foram apresentados erroneamente como de regime não cumulativo, contrariando disposição legal e, além disso, entregues “zerados”, fls. 220-353; a contribuinte está omissa de apresentação dos Dacon do período de 07 a 12/2009, fls. 355-356; portanto houve omissão de informações às autoridades fazendárias.

Caso não fossem apuradas diferenças de tributos, as irregularidades acima elencadas seriam tratadas como meras infrações no cumprimento das obrigações acessórias, mas, como se demonstrou no presente, houve infrações em relação à obrigação principal por atos comissivos e omissivos.

A contribuinte, ao adotar e utilizar a conta passiva Numerários em Trânsito, evidencia ato comissivo tendente a impedir o conhecimento da ocorrência da omissão de receitas pela autoridade fazendária, nos termos do art. 71 da Lei n.º 4.502/1964. O caso em tela também enquadrou-se no disposto do art. 72 da Lei n.º 4.502/1964, pois a conduta também evidencia tentativa de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

A conduta da fiscalizada é uma omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do tributo devido.

Infração n.º 2: 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, foram selecionadas deduções como custos e despesas operacionais para a verificação da dedutibilidade, a partir dos balancetes consolidados na Planilha 05. A dedutibilidade dos encargos está sujeita aos requisitos dos arts. 299 e 300 do RIR/1999. A fiscalização, por meio do item 12 da Intimação n.º 350/2014, notificou a pessoa jurídica para manifestação e esclarecimentos.

Comprovar os valores lançados nas contas contábeis a seguir, conforme relação anexa, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, coincidente em datas e valores:

Em atenção ao item mencionado, a pessoa jurídica apresentou as caixas n.º 8 a 41, fls. 3708-3707, ou seja, documentos de pagamentos referentes ao Movimento de Caixa. Salienta-se que a pessoa jurídica apresentou os elementos mencionados sem tecer esclarecimentos ou justificativas formalmente, confiando a análise a esta 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 à dedução do encargo de depreciação (conta contábil 51011000060), montante de R\$195.876,76, os esclarecimentos apresentados pela pessoa jurídica fundamentam a glosa. Os esclarecimentos prestado anteriormente em 05/09/2013, a pessoa jurídica, por meio do administrador provisório judicial, conforme

relação, fls. 2979-2982: Esclarecimentos do contador Claudécir Moreira da Silva, fls. 2986-2997:

Item 5 – Baixa da reserva de reavaliação A mesma Lei que extinguiu o Grupo do Ativo Diferido também extinguiu a Reserva de Reavaliação sendo que o saldo remanescente deveria ser estornado do grupo do imobilizado, mas como a empresa não possuiu um sistema de controle patrimonial individualizado por itens e por setor este procedimento seria impraticável. Em 2009 a Reserva de Reavaliação foi baixada como receita não operacional e seu controle passou a ser realizado no Lalur (em anexo) [...] Item 8 – Controle da Depreciação. A empresa não tem um sistema de controle patrimonial individualizado por itens e por setor. Os cálculos da depreciação eram realizados tomando por base o saldo contábil. Quanto aos encargos lançados na contabilidade a título de despesas indedutíveis (grupo contábil de mesma denominação), no montante de R\$708.857,98, a apreciação dos elementos apresentados em 10/11/2014 realizada por amostragem pela fiscalização não afastou os efeitos reconhecidos pela própria pessoa jurídica como indedutíveis: ...

Quanto aos demais encargos lançados na contabilidade, no montante de R\$1.329.403,33, conforme a tabela abaixo, a apreciação dos elementos apresentados em 10/11/2014, realizada por amostragem pela fiscalização, não evidenciou os requisitos do art. 299 do RIR/1999, ou seja, se necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e/ou se são usuais ou normais. Aliás, da análise, detectou-se que os encargos a título de multas são indedutíveis: ...

A presente infração tem efeitos na apuração do IRPJ com decorrência em relação à CSLL do presente lançamento de ofício. **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 n.º 9.430/1996.

[...] Infração n.º 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 n.º 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 apresentados pela contribuinte em 10/11/2014, não evidenciou a dedutibilidade de tais encargos.

...

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.

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, conforme tabela a seguir:

...

A presente conduta esgotou ou reduziu a disponibilidade (Caixa) da empresa em pelo menos R\$ 2,5 milhões e, certamente, foi uma das causas do não recolhimento do IRRF de seus empregados e de terceiros, conforme lançamento de ofício já referenciado.

A presente infração tem efeitos na apuração do IRPJ com decorrência em relação à CSLL.

MULTA DE OFÍCIO APLICÁVEL A multa de ofício, neste caso concreto, é de 75%, na forma do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Infração n.º 4: DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA SEM COMPROVAÇÃO OU OMISSÃO DE RECEITAS.

Da análise da escrituração contábil, por meio dos itens 7 e 10 da Intimação n.º 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).

Os lançamentos dos valores a receber e dos recebimentos constam da escrituração contábil da contribuinte de forma bastante sintética e com históricos padrões e/ou não detalhados. Ante o exposto, a contribuinte fica intimada a apresentar os controles auxiliares, de modo a identificar os respectivos valores a receber por aluno (reconhecimento da receita pelo regime de competência), bem como a individualização dos valores recebidos, conciliando os valores com a escrituração contábil, período de 01/2009 a 12/2012. A título ilustrativo, segue a razão contábil da conta de receita bruta 3.1.01.001.0010 – Direito, no qual verifica-se um único lançamento contábil por mês:

...

10. Memorial, planilha, mapa, controle etc., que detalhe de forma analítica por aluno a contabilização sintética das deduções da receita bruta a título de “BOLSAS PROUNI”, grupo contábil de deduções da receita bruta, código 3102003, dos anos calendário 2009 a 2011:

...

A análise dos elementos apresentados pela contribuinte em 10/11/2014, não evidenciou a comprovação da referida dedução. Com base nos arts. 279 e 280 do RIR/1999, a fiscalização promove a glosa da referida dedução da receita bruta, bem como, ao teor do item 07 da Intimação, fundamenta eventual omissão de receitas:

...

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.

...

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 n.º 9.430/1996.

Ciente do lançamento dos Autos de Infração a interessada JULIA STREKI recebeu a ciência em 26 de novembro de 2014, fl. 4.574, porém não apresentou impugnação.

O interessado STREKI COMPLEXO EDUCACIONAL LTDA ME foi cientificada do lançamento, em 22 de novembro de 2014, fl. 4.580, e apresentou impugnação, fl. 4.603, limitando-se em esclarecer que toda documentação referente aos presentes autos, se encontram na posse da empresa CESCAGE e sendo ambas as empresas solidárias, solicita que os argumentos mencionados na defesa da empresa CESCAGE, apresentados por seu respectivo

procurador, sejam aproveitados para a empresa STREKI. Nada tratou da responsabilização solidária.

Ciente do lançamento dos Autos de Infração em 24 de novembro de 2014 (fl. 4.573), a interessada, CESCAGE - CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS LTDA, apresentou, em 22 de dezembro de 2014, impugnação às fls. 4.584 a 4.600, alegando, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- a) Em relação ao direito, 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 subsume-se a esta hipótese isentiva;
- b) Que a própria RFB teria reconhecido que 98,25% das receitas auferidas pela impugnante têm origem em atividades incentivadas pela legislação do PROUNI;
- c) Porém, informa haver um flagrante equívoco neste percentual, uma vez que a tabela de apuração do lucro da exploração, constante às fls. 4.475, considerou receitas inequivocamente incentivadas (no montante de R\$ 385.484,05) 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 31/12/2009 da conta "Bolsas PROUNI" (no valor de R\$ 3.996.428,98 – grupo 31020003) na apuração acumulada (fls. 4.513), como se fosse uma receita não isenta;
- g) 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

- h) Informa que o valor de R\$ 3.996.428,98 tem origem nas atividades incentivadas pela isenção do Prouni, relativo às mensalidades que deixaram de ser auferidas em virtude das bolsas alusivas aos seguintes cursos de ensino superior: Direito (R\$ 661.162,20), Administração (R\$ 201.640,00), Agronomia (R\$ 290.734,00), Enfermagem (R\$ 649.926,00), Odontologia (R\$ 643.516,50), Fisioterapia (R\$ 411.048,00), Nutrição (R\$ 147.264,00), Farmácia (R\$ 379.701,00), Veterinária (R\$ 447.615,00), Construção de Edifícios (R\$ 42.827,48), Engenharia Elétrica (R\$ 74.005,50), Gestão Ambiental (R\$ 22.581,00) e Produção Publicitária (R\$ 24.318,00) ;
- i) 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);
- j) 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 isenção, ocorreu a legítima exclusão dos créditos tributários, nos termos garantidos pelo art. 175, I, do CTN;
- k) 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;
- l) 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;
- m) 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 fundamentação legal para a aplicação desta alegada hipótese de omissão de receita;
- n) Informa que consta apenas a invocação de dispositivos do RIR/99, que se constitui em mera norma infralegal, que além de ser insuficiente para amparar um lançamento tributário, trata de matérias amplamente reguladas por leis ordinárias posteriores, como 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;
- o) 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);

- p) 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;
- q) 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;
- r) 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;
- s) 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;
- t) 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";
- u) 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;
- v) 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;
- w) 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;
- x) 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;

- y) E, em que pese este difícil contexto, a atual contabilidade, em um grande esforço, disponibilizou várias informações e uma grande quantidade de documentos;
- z) 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;
- aa) 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;
- bb) 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;
- cc) 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;
- dd) 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;
- ee) 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; 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;

- ff) Que os mesmos argumentos invocados até aqui são plenamente cabíveis em relação à glosa de custos ou despesas (infração n.º 02) e à glosa de despesas com juros (infração n.º 03);
- gg) Em relação à infração n.º 02, o lançamento restringiu-se a alegar que as despesas são indedutíveis, com a mera invocação do art. 299 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;
- hh) Que as parcas expressões constantes da coluna "critério ou observação" não são nem podem ser suficientes para fundamentar a glosa, inclusive porque em alguns casos o campo está em branco;
- ii) 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, 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."*
- jj) 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;
- kk) Com relação a multa isolada sobre a ausência de recolhimento das estimativas mensais, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 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";
- ll) 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 (02-71.219 - 4ª Turma da DRJ/BHE) deu parcial provimento à Impugnação e recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

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 MENSAS.

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 nº.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: 2009

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: 2009

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: 2009 - 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.

Inconformado com a decisão, às fls.4656 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.

Por sua vez, às fls.4688 a interessada- JULIA STRESKI e STRESKI COMPLEXO EDUCACIONAL, interpõem Recurso Voluntário conjunto, alegando em síntese:

- a) Em que pese o suposto débito tributário ser atribuído ao CESCAGE CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS, equivocadamente a Fiscalização atribuiu responsabilidade solidária à sócia-gerente à época dos fatos, Julio Streski, bem como à pessoa jurídica que recebeu parcela do patrimônio através do processo de cisão do devedor principal CESCAGE, a Streski Complexo Educacional Ltda ME.
- b) Fundamenta-se a indevida atribuição de responsabilidade solidária à pessoa de Julia Streski no disposto no artigo 135, III do Código Tributário Nacional —CTN, sob fundamento equivocado de que a mesma figurava como sócia-gerente do CESCAGE à época dos fatos geradores.
- c) Há entendimento consagrado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça — STJ, no sentido de que "o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente" —Súmula 430 STJ.
- d) A responsabilidade do administrador pelos débitos tributários da empresa não é solidária, mas sim subsidiária, de modo que seu patrimônio apenas poderá ser atingido quando houver má gestão, o que não ocorreu no caso concreto, não tendo o Fisco Federal se desincumbido do ônus que lhe é atribuído por Lei.

- e) Neste passo, diante da ausência de vinculação da expressão "cisão" ao artigo 132 do CTN, e em homenagem à estrita legalidade, requer-se, desde logo, a declaração de nulidade do Auto de Infração relativamente à responsabilidade solidária equivocadamente atribuída.
- f) Assim, ao alegar omissão de receitas tributáveis por parte do contribuinte, deveria provar de quais receitas se trata além de que as mesmas não estão abrangidas pela benesse isentiva que o Prouni confere, como é de sua incumbência.
- g) Ora, ainda que houvesse omissão de valores, os mesmos devem ser adicionados na apuração do lucro da exploração e não como receita não operacional, o que naturalmente está enquadrado no âmbito da isenção. Não há justificativa ou interesse em se omitir valores, até porque sobre esses não há incidência fiscal.
- h) Se há isenção em vigor, a falta e/ou incorreto cumprimento das obrigações acessórias poderia, no máximo, atrair a incidência das respectivas multas, mas nunca, sob hipótese alguma, pode resultar na cobrança de tributos, uma vez que, com a isenção, ocorreu a legítima exclusão dos créditos tributários, nos termos garantidos pelo artigo 175, Ido Código Tributário Nacional — CTN.
- i) No caso em vertente, é evidente o abalo à segurança jurídica, pois suspende-se benefício fiscal a que faz jus o contribuinte com base em meras PRESUNÇÕES utilizadas de forma desmedida pela administração tributária. Há que se primar pela segurança jurídica, pois se trata de valor imanente ao direito, tal qual o valor justiça, constituindo como verdadeiro sobreprincípio, no sentido de que está acima inclusive de outros princípios, devendo informar todo o ordenamento jurídico.
- j) No que diz respeito à penalidade por descumprimento de dever instrumental fixada por veículo infralegal, em nada se altera a conclusão acima apontada, quer dizer, ainda que se admita, ad argumentandum tantum, a previsão de "obrigação acessória" mediante a edição de ato do Executivo, nem por isso a sanção pela violação de tal dever aceita ser veiculada por diploma distinto de lei em sentido estrito.
- k) Por ocasião do julgamento do RE nº 91.707-MG ficou expressamente reconhecido que "tem o STF admitido a redução da multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória". Já no RE 81.550, sob o fundamento de que uma multa de 100% do valor imposto tinha feição confiscatória, a Excelsa Corte determinou a redução da sanção tributária administrativa para 30%.
- l) Portanto, estando presente o direito à isenção e cumpridas as formalidades, conforme evidencia o Relatório de Auditoria relativo ao ano-calendário 2009 — que sequer foi considerado pela DRJ, inexistente qualquer

fundamento que legitime a aplicação da multa isolada que revela nítido caráter confiscatório.

- m) Portanto, estando presente o direito à isenção e cumpridas as formalidades, conforme evidencia o Relatório de Auditoria relativo ao ano-calendário 2009 — que sequer foi considerado pela DRJ, inexistente qualquer fundamento que legitime a aplicação da multa isolada que revela nítido caráter confiscatório.
- n) Requereu: Reconhecer e declarar a ausência de responsabilidade solidária à Julio 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; 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 que legitime a responsabilização; Alternativamente ao item 'b', reconhecer a responsabilização da pessoa jurídica Streski Complexo Educacional Ltda ME limitada ao patrimônio recebido por ocasião da cisão; Decretar a nulidade do Auto de Infração vinculado ao presente Processo e afastar a multa isolada pela alegação de não recolhimento de estimativas, tanto pela impossibilidade de cumulação com a multa de ofício, como pela inexistência, à época da obrigação de recolher qualquer antecipação ou mesmo no ajuste anual, além de revestir nítido caráter confiscatório.

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.

No que se refere à responsável solidária JULIA STRESKI tendo em vista que a mesma não apresentou Impugnação em primeira instância administrativa 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 n.º 162. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Por sua vez, no que se refere ao solidário STRESKI COMPLEXO EDUCACIONAL conforme relatado, sua impugnação basicamente pediu que fossem estendidos a ele as razões de defesa apresentadas pelo contribuinte, nada alegando quanto à responsabilização solidária.

Estamos diante de Impugnação absolutamente genérica, mas que acabou por ser conhecida e não provida pela DRJ, talvez pelo fato de que as razões de mérito apresentadas pelo contribuinte principal teriam reflexo aos solidários.

Entretanto, em sede de Recurso Voluntário a responsável solidária inova completamente em suas razões já que nada trata do mérito e apenas questiona a responsabilização solidária (o que não foi feito em primeira instância).

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.

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.

A recorrente claramente **inovou** quando da elaboração de seu recurso voluntário, **arguindo teses não presentes por ocasião da impugnação inicial, em afronta ao prescrito no artigo 17, do PAF**³.

De fato, **não há uma só linha na impugnação** interposta pela solidária ou pela contribuinte que questionem a atribuição de responsabilidade tributária, temas só surgidos com o recurso voluntário.

Assim, de plano, há que se afastar tais ponderações inovadoras, por precluso o direito de fazê-las, conforme assentado em precedentes deste Tribunal:

NORMAS PROCESSUAIS – MATÉRIA PRECLUSA

Questão não provocada a debate na primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnatória inicial, e que somente vem a ser demandada na petição de recurso, constitui matéria preclusa, da qual não se toma conhecimento. (Acórdão 202-09.816 – 2º Câmara do 2º Conselho de Contribuintes).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRECLUSÃO

Matéria não questionada em primeira instância, quando se inaugura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente suscitada nas razões do recurso constitui matéria preclusa e como tal não se conhece. (Acórdão n.º 103-23.579 – 3ª Câmara – 1º CC, sessão de 18/09/2008)

RECURSO. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA.

Uma vez não conhecida a impugnação, caberia recurso apenas para questionar referido não conhecimento.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Matéria não discutida na peça impugnatória é atingida pela preclusão, não mais podendo ser debatida na fase recursal. (Acórdão 2401006.509 – sessão de 08/05/2019)

PRECLUSÃO.

À luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para delas tomar conhecimento em sede de recurso voluntário. (Acórdão 130200.844 – sessão de 15/05/2012)

³ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. ([Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#))

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.

Deste modo, NÃO CONHEÇO do recurso apresentado pelas responsáveis solidárias seja por ausência de Impugnação seja em razão de tais questionamentos em razão de não terem sido expressamente suscitados na fase inaugural da lide (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.

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 apreciados 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

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.

Entretanto, deve-se esclarecer que a contribuinte teve a suspensão do benefício fiscal referente ao PROUNI, 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). Sendo assim, toda discussão sobre o direito desta isenção, deverá ser analisada no processo nº 12571.720322/2014-97.

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.4.447.

"O presente contempla os fatos apurados em relação ao ano-calendário 2009, não dependentes da suspensão da isenção do Prouni. A verificação dos demais anos-calendário programados continua em andamento, bem como dos débitos contemplados pela isenção do Prouni."

Na sequência, 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 no montante de R\$ 385.484,05, sem a devida motivação.

Alega, ainda, com relação à "infração nº 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 fundamentação legal para a aplicação desta alegada hipótese de omissão de receita. 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 tais alegações não prosperam, pois como já esclarecido acima, com relação a receitas isentas, tal discussão deverá ser tratada nos autos do processo nº 12571.720322/2014-97.

Quanto a alegação de falha na fundamentação legal da "infração nº 1", de acordo com os Autos de Infração e relatório fiscal, 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, senão vejamos:

AUTO DE INFRAÇÃO 01 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA SEM COMPROVAÇÃO OU OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de receitas, conforme Termo de Verificação Fiscal e planilhas em anexo.

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

31/12/2009 3.996.428,98 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

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. Os itens 18 e 19 da Intimação nº 350/2014, para manifestação e esclarecimentos, foram bastante minuciosos:

...

Do montante inicial de R\$6.269.274,81 a título de suprimento das contas Caixa e Numerários em Trânsito, correspondente a 227 cheques, para a comprovação do efetivo ingresso, conforme especificações do item 19 da Intimação mencionada, após a devida análise da documentação da Caixa 47, restou um montante de R\$914.818,05, que, segundo o histórico “Cheque compensado” ou “Cheque devolvido”, 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 01, com a relação dos cheques contabilizados na conta contábil Caixa ou Numerários em Trânsito considerados sem comprovação do efetivo ingresso:

Cabe observar que em todas as planilhas de apuração há referências aos documentos e a localização no processo administrativo e/ou a forma de cálculo, 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, para fins de análise conjunta das contas 11010010001 – CAIXA GERAL e 21010040015 - NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO, foi elaborada a Planilha nº 02, na qual de pronto se evidencia a existência de saldos credores.

Assim, esclarecemos que 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 conterá 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. Com relação à "infração 01" - Omissão de receitas apurada com base no saldo credor da conta caixa - além da alegação de nulidade por falha de fundamentação legal já combatida acima, 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 dilações 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:

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.

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).

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 n.º 14 e 25:

Súmula n.º 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 n.º 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 n.º 4.502/64.

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

Quanto à infração 02 - Glosa de Custos ou despesas indedutíveis – informa que o lançamento restringiu-se a alegar que as despesas são indedutíveis, com a mera invocação do art. 299 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.

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 02 e 03), 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.

Novamente as alegações da contribuinte não merecem guarida. Em sede de impugnação, a contribuinte apresentou meras e simples alegações sem nenhuma documentação comprobatória.

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):

"Quanto à dedução do encargo de depreciação (conta contábil 51011000060), montante de R\$195.876,76, os esclarecimentos anteriores da pessoa jurídica fundamentam a glosa, confirmados com a documentação contida na pasta "Depreciação 2009", fls. 4377-4389. Os esclarecimentos prestados anteriormente em 05/09/2013, a pessoa jurídica, por meio do administrador provisório judicial, conforme relação, fls. 2979-2982: Esclarecimentos do contador Claudécir Moreira da Silva, fls 2986-2997: Item 5 – Baixa da reserva de reavaliação A mesma Lei que extinguiu o Grupo do Ativo Diferido também extinguiu a Reserva de Reavaliação sendo que o saldo remanescente deveria ser estornado do grupo do imobilizado, mas como a empresa não possuiu um sistema de controle patrimonial individualizado por itens e por setor este procedimento seria impraticável. Em 2009 a

Reserva de Reavaliação foi baixada como receita não operacional e seu controle passou a ser realizado no Lalur (em anexo)

[...] Item 8 – Controle da Depreciação

A empresa não tem um sistema de controle patrimonial individualizado por itens e por setor. Os cálculos da depreciação eram realizados tomando por base o saldo contábil. Quanto aos encargos lançados na contabilidade a título de despesas indedutíveis (grupo contábil de mesma denominação), no montante de R\$708.857,98, a apreciação dos elementos apresentados em 10/11/2014 realizada por amostragem pela fiscalização não afastou os efeitos reconhecidos pela própria pessoa jurídica como indedutíveis:

Código	Conta Contábil	Critério ou observação	2009
51041000001	Perdas Diversas	Grupo de despesa indedutível	0,00
51041000002	Brindes e Doações	Grupo de despesa indedutível	6.444,58
51041000003	Despesas Diversas	Grupo de despesa indedutível	4.092,21
51041000004	Proc. Jud. Reclam.	Grupo de despesa indedutível	493.088,82
51041000006	Multas de veículos	Grupo de despesa indedutível	215,55
51041000007	Multas Diversas	Grupo de despesa indedutível	0,00
51041000009	Serviços de Transp.	Grupo de despesa indedutível	0,00
51041000012	Serviços de Terceiros	Grupo de despesa indedutível	88.604,11
51041000013	Material Manut. E Cons.	Grupo de despesa indedutível	0,00
51041000014	Juros Diversos	Grupo de despesa indedutível	0,00
51041000015	Aluguel	Grupo de despesa indedutível	0,00
51041000017	Desp. Coord. Administr.	Grupo de despesa indedutível	0,00
51041000018	Feiras, Eventos e Congress.	Grupo de despesa indedutível	0,00
51041000019	Juros Diversos	Grupo de despesa indedutível	116.412,71
	SOMA		708.857,98

Quanto aos demais encargos lançados na contabilidade, no montante de R\$1.329.403,33, conforme a tabela abaixo, a apreciação dos elementos apresentados em 10/11/2014, realizada por amostragem pela fiscalização, não evidenciou os requisitos do art. 299 do RIR/1999, ou seja, se necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e/ou se são as usuais ou normais.

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 a presente conduta esgotou ou reduziu o caixa da empresa em pelo menos R\$ 2,5 milhões e, certamente, foi uma das causas do não recolhimento do IRRF de seus empregados e terceiros, conforme fl. 27 do relatório fiscal.

Com relação à "infração 04" - 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 n.º 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 apresentados pela contribuinte em 10/11/2014 não evidenciou a comprovação da referida dedução. Com base nos arts. 279 e 280 do RIR/1999, a fiscalização promove a glosa da referida dedução da receita bruta, bem como, ao teor do item 07 da Intimação, fundamenta eventual omissão de receitas:

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 diminuída das 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."

Equivoca-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.

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.

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.º 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 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 n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 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