



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

Processo nº 13629.002089/2010-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-001.345 – 1ª Turma Especial
Sessão de 6 de março de 2013
Matéria AI - IRPJ e reflexos
Recorrente CESIP - CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE IPATINGA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2005

PRECLUSÃO.

Em processo fiscal a inicial - que *in casu* corresponde aos autos de infração - e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior. Considera-se preclusa a matéria não expressamente contestada (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 - PAF).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PASSIVO NÃO COMPROVADO

A Lei nº 9.430, de 1996, alçou a referida infração à condição de presunção legal. Invocando-a o Fisco se desincumbe de provar a sua ocorrência transferindo o ônus da prova de sua inexistência ao sujeito passivo. É necessário, contudo, que o Fisco aponte, na escrituração mantida pelo sujeito passivo, os indícios que levaram à sua caracterização. É o que se constata neste caso em que o agente fiscal descreveu, no Relatório Fiscal, os fatos indiciários que não foram totalmente esclarecidos pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Carmen Ferreira Saraiva, João Carlos de Figueiredo Neto, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 1ª. Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora/MG que, por unanimidade de votos, manteve integralmente as exigências consubstanciadas nos autos.

Trata o presente processo de autos de infração à legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, que exigem da empresa acima qualificada o crédito tributário no montante total de R\$ 929.367,27, aí incluídos o principal, a multa de ofício e os juros de mora calculados até a data da lavratura, tendo em conta a constatação de irregularidades apuradas no ano-calendário 2005, relativas a omissão de receitas por passivo fictício e omissão de resultado obtido em conta alheia. (fls. 01/31).

De acordo com o relato constante do Relatório Fiscal (fls. 32/37), a empresa, em atendimento à intimação, informou que mantém vínculo com a Fundação Presidente Antônio Carlos - FUPAC, CNPJ 17.080.078/0001-66, mantenedora da Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC. Os alunos que estudam em suas dependências seriam, na verdade, vinculados à UNIPAC e sua função seria a de apenas administrar a estrutura física e financeira. Dessa forma, os valores das mensalidades, deduzidos das despesas, seriam repassados à UNIPAC; e os valores contabilizados a título de "Despesas de Royalties" e "Assistência Técnica - Pais" não seriam despesas, mas meros repasses de despesas à UNIPAC.

De acordo com a auditoria a empresa alega erro em sua escrituração pois, primeiramente, teria escriturado as receitas com mensalidades como receitas próprias, assim como as despesas de royalties e assistência técnica pagos à Unipac. Após intimação fiscal, teria alegado erro na contabilidade, apresentando-se como prestadora de serviços, e as receitas de mensalidades como receitas de terceiros – Fupac - à qual repassaria os valores contratados.

Em resposta à intimação teria informado não possuir o contrato de prestação de serviços, esclarecendo que sua remuneração pelos serviços prestados consistiria no repasse

das receitas, deduzidas das suas despesas próprias. Não informou como calcula o seu lucro. Os contratos com os alunos indicariam que estes seriam mesmo alunos da Fupac, confirmando as alegações da empresa, assim como a Fupac teria confirmado essa forma de relacionamento, reconhecendo os repasses, nos seguintes valores:

Mês	Valor
Julho	374.220,84
Agosto	338.190,44
Setembro	395.208,15
Outubro	373.382,88
Novembro	483.731,46
Dezembro	602.780,68

Sob intimação, a empresa teria apresentado novas demonstrações financeiras para corrigir o equívoco alegado com o registro dos valores de Receitas de Prestação de Serviços e, como lucro, os mesmos valores apurados originalmente pela empresa na escrituração original. Os valores de Receitas de Prestação de Serviços, contudo, não seriam coincidentes com as receitas de mensalidades diminuídas dos repasses à Fupac. A empresa novamente foi intimada a esclarecer as divergências e, segundo a auditoria fiscal, teria apresentado resposta ainda inconsistente. A auditoria fiscal consignou, ainda, no Relatório:

“ ...

Em resposta à intimação, o contribuinte apresenta uma nova conta, que não constava nos livros originais, denominada "Receita de Terceiros em Nosso Poder", incluindo nela as receitas de mensalidades, a crédito, e os valores de repasse, a débito. Desse modo, alega, o saldo seria sua receita de prestação de serviços. Todavia, nesta conta a empresa inclui a débito, além dos repasses, os rechaçados Royalties, que novamente aparecem, em valores jamais esclarecidos. Tais valores de royalties a empresa já havia expressamente declarado que não existem.

Intimada a esclarecer a forma como o contribuinte separa o que é devido a título de Prestação de Serviços, e o que é devido a título de royalties, o contribuinte novamente informa não existirem royalties.

Tais royalties, portanto, não devem ser deduzidos da receita de prestação de serviços. O montante do repasse à Fupac, com efeito, soma R\$ 2.567.514,45, enquanto as soma dos débitos na conta "Receitas em Poder de Terceiros" é R\$ 2.670.292,22, sem incluir os royalties, do que se conclui, em diversa perspectiva, que os valores escriturados como "royalties" de fato não são repassados e não configuram qualquer despesa. Assim, a receita de mensalidades efetivamente recebida e não repassada revela-se como receita do Cesip.

Portanto, impossível não considerar, desta forma, que as receitas da empresa incluem esses valores, posto que foram recebidos (como mensalidades) e não foram repassados, nem se vinculam a salários ou encargos vinculados ao direito da Fupac, restando como valores arbitrários e sem justificativa, repita-se, recebidos e não

repassados. Ou seja, a receita de prestação de serviços da empresa consiste nos valores a esse título escrituradas na conta "Receita em Poder de Terceiros", mais os valores a título de royalties, conforme quadro abaixo:

...

B – PASSIVO FICTÍCIO

Em 31/12/2005 o contribuinte escriturou o valor de R\$ 335.701,90 a débito de "Resultado do Exercício" e a crédito de "Lucros Acumulados". Escriturou ainda o mesmo valor a débito de "Caixa" e a crédito de "Financiamento Banco Finasa". Este último lançamento consta apenas nas respectivas contas no livro Razão, sem constar no livro Diário. Intimado a esclarecer tal lançamento, o contribuinte alegou erro no sistema. Não obstante, tais valores constaram, sem estorno, em seu balancete do quarto trimestre, no passivo, conforme comprovam os saldos finais das contas e dos balancetes. Ora, não se trata de erro isento de consequência. Com efeito, no sistema de partidas dobradas, a existência de valores fictícios no Passivo, quando do Balanço Patrimonial, implica necessariamente, no caso, um aumento do saldo devedor da Conta Caixa, que em termos práticos significam disponibilidades reais quando da apuração do Balanço Patrimonial. Ou seja, em 31/12/2005, o saldo real de Caixa era aquele constante do Balanço Patrimonial, que deve ser levantado em inventário, no entanto no presente caso sem seu respectivo lastro no Passivo.

Apenas sob intimação o contribuinte apresentou novos balancetes e balanços excluindo tal passivo e contraparte em Caixa, porém ressalte-se que o saldo final da Conta Caixa, adicionado do valor que supostamente foi um erro, continuou naturalmente e sem estornos no ano de 2006 e também no Balanços Patrimoniais do 1º trimestre de 2006, conforme se verifica nos livros Razão e Diário respectivos. Logo, impossível atribuir-se tal saldo de Caixa a erro formal. Resta sem dúvida um Passivo Fictício na escrituração.

...

Desse modo, os valores do passivo fictício levantados conforme acima exposto foram lançados de ofício, como omissão de rendimentos, por expressa determinação legal.

Formalizados os autos de infração foi dada ciência à contribuinte que, em impugnação tempestivamente apresentada, alegou, resumidamente, que, no que toca à infração passivo fictício, teria ocorrido um erro pois constou na escrituração o valor de R\$ 335.701,96 a débito de "Resultado do Exercício" e a crédito de "Lucros Acumulados", e ainda o mesmo valor a débito de "Caixa" e a crédito de "Financiamento Banco Finasa". Segundo argúi, devido à falha no sistema informatizado, fora lançado a Título de "Outras Obrigações" - "Financiamento Banco Finasa" o valor de R\$ 335.930,62 o valor correspondente a tal título seria de R\$ 228,72. A diferença entre os valores, de R\$ 335.701,90, corresponderia ao Resultado Lucro no Exercício, e deveria ter sido escriturado a esse título, o que foi feito assim que se percebeu o erro.

E prossegue em sua defesa:

"Assim, o que o Relatório supra demonstra é que o valor percebido como "Resultado" a título de "Lucro no Exercício" (R\$ 335.701,90) fora convertido em "Patrimônio Líquido", a título de "Capital, Reservas e Resultados".

Desta forma não há que se falar em "Passivo Fictício", como asseverado pelo i. auditor, visto que sequer se encontra nos documentos contábeis os lançamentos narrados no A.I: nem tão pouco qualquer outro lançamento a título de "Débito", nos valores indicados.

Noutro giro insta frisar que, a retificação nos lançamentos supra descritos, não modificaram em nada os resultados do exercício de 2005; e muito menos dos anos seguintes, conforme demonstram os anexos balancetes dos 04 (quatro) trimestres do ano de 2006.”

Alegou, ainda, a empresa, em extenso arrazoadado, a nulidade dos autos de infração por “*manifesta impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para a sua lavratura contra a impugnante...*”

A 1ª. Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG julgou os lançamentos procedentes. Aquela autoridade afastou a arguição de nulidade do lançamento e manteve as exigências por terem restado caracterizadas as infrações apuradas pela auditoria fiscal.

Notificada da decisão, em 11/04/2012, como demonstra a cópia do AR juntado aos autos, apresentou, a interessada, em 11/05/2012, recurso voluntário no qual reproduz as razões de defesa deduzidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Cumpré, inicialmente, afastar as arguições de nulidade do lançamento. Nesse aspecto verificam-se presentes os requisitos legais pertinentes à constituição do Crédito Tributário pela Fazenda Pública, conforme estabelecido no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal – PAF, bem como atendidas as exigências presentes no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN - Lei nº. 5.172, de 1966.

Esta é a redação dos dispositivos mencionados:

Decreto no. 70.235/72 – PAF

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

I – a qualificação do autuado;

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

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Lei nº. 5.172/66 – Código Tributário Nacional

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Não se verifica nos autos a ausência dos elementos essenciais à formalização do crédito tributário, eis que presentes a descrição das irregularidades com a identificação da ocorrência dos fatos geradores, das matérias tributáveis, como também a determinação das bases de cálculo e alíquotas aplicáveis, o cálculo dos tributos exigidos, a correta identificação do sujeito passivo e a imposição da penalidade cabível.

Assim, o ato praticado no presente processo revestiu-se de todas as formalidades para sua validade, não se detectando nos autos qualquer das hipóteses de nulidade previstas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, abaixo transcrito, uma vez que o ato foi formalizado por pessoa competente, o AFRFB, e foi assegurado aos autuados o direito de defesa.

Da mesma forma, as decisões administrativas somente podem ser objeto de anulação se também restar caracterizada afronta às disposições do artigo 59, inciso II:

Art. 59 São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

...omissis...

Não se verifica, *in casu*, incompetência da autoridade julgadora de 1ª instância. Tampouco a decisão foi proferida com preterição do direito de defesa da contribuinte.

No mérito observo que foram atribuídas à recorrente duas infrações por omissão de receitas. A primeira - item 001 do Auto de Infração - a omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, foi claramente enfrentada pela recorrente.

A segunda, item 002 do Auto de Infração – omissão de receitas caracterizada por omissão do resultado auferido em operações de conta alheia – não foi contestada.

Nesse aspecto o Decreto n.º 70.235, de 1972, é claro ao dispor:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

...

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido **expressamente** contestada pelo impugnante*

Claro, portanto, que a recorrente deixou de impugnar a exigência relativa ao item 002 do Auto de Infração - Omissão de Receitas Caracterizada por Omissão do Resultado Auferido em Operações de Conta Alheia, razão pela qual os valores exigidos devem ser integralmente mantidos.

Quanto à omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado é de se assinalar que a Lei n.º 9.430, de 1996, alçou a referida infração à condição de presunção legal. Invocando-a o Fisco se desincumbe de provar a sua ocorrência transferindo o ônus da prova de sua inexistência ao sujeito passivo. É verdade que é necessário que o Fisco aponte, ao menos, na escrituração mantida pelo sujeito passivo, os indícios que levaram à sua caracterização. É o que se constata neste caso em que o agente fiscal descreveu, no Relatório Fiscal, os fatos indiciários:

Em 31/12/2005 o contribuinte escriturou o valor de R\$ 335.701,90 a débito de "Resultado do Exercício" e a crédito de "Lucros Acumulados". Escriturou ainda o mesmo valor a débito de "Caixa" e a crédito de "Financiamento Banco Finasa". Este último lançamento consta apenas nas respectivas contas no livro Razão, sem constar no livro Diário. Intimado a esclarecer tal lançamento, o contribuinte alegou erro no sistema. Não obstante, tais valores constaram, sem estorno, em seu balancete do quarto trimestre, no passivo, conforme comprovam os saldos finais das contas e dos balancetes. Ora, não se trata de erro isento de consequência. Com efeito, no sistema de partidas dobradas, a existência de valores fictícios no Passivo, quando do Balanço Patrimonial, implica necessariamente, no caso, um aumento do saldo devedor da Conta Caixa, que em termos práticos significam disponibilidades reais quando da apuração do Balanço Patrimonial. Ou seja, em 31/12/2005, o saldo real de Caixa era aquele constante do Balanço Patrimonial, que deve ser levantado em inventário, no entanto no presente caso sem seu respectivo lastro no Passivo.

Apenas sob intimação o contribuinte apresentou novos balancetes e balanços excluindo tal passivo e contraparte em Caixa, porém ressalte-se que o saldo final da Conta Caixa, adicionado do valor que supostamente foi um erro, continuou naturalmente e sem estornos no ano de 2006 e também nos Balanços Patrimoniais do 1º trimestre de 2006, conforme se verifica nos livros Razão e Diário respectivos. Logo, impossível atribuir-se tal saldo de Caixa a erro formal. Resta sem dúvida um Passivo Fictício na escrituração.

...

Novamente lembramos que a escrituração comercial faz prova contra o contribuinte, conforme artigo 378 do Código de Processo Civil e 226 do Código Civil.

Tem razão a auditoria fiscal quando afirma que, nos termos da legislação de regência, a escrituração faz prova contra o sujeito passivo, no caso de inobservância das regras contábeis e fiscais.

No presente caso o agente fiscal apurou e comprovou, pela própria escrituração da recorrente, que o alegado “erro” manteve-se e comprometeu a escrituração contábil e fiscal também no ano de 2006, ano-calendário imediatamente subsequente.

É de se observar que foram dadas à recorrente inúmeras oportunidades, no decorrer dos trabalhos da fiscalização, no sentido de esclarecer os equívocos e sanar os possíveis erros cometidos em sua escrituração. A cada nova intimação a interessada apresentava uma nova alegação de erro e sua respectiva correção na escrita contábil e fiscal. Contudo, as inconsistências permaneciam. Somente agora, em sede de recurso voluntário, a interessada alega que os balancetes dos trimestres do ano-calendário 2006 foram retificados, numa rotina que se perpetua e parece não ter fim.

As arguições da contribuinte no sentido de ter sanado o equívoco e que o alegado “erro” não teria influenciado no resultado deveriam ter vindo acompanhadas de documentos que respaldassem suas alegações.

Nesse sentido partilho do entendimento da Turma Julgadora de 1ª Instância. Se houve a contratação de um financiamento junto ao Banco Finasa, cujo saldo, ao final do ano de 2005, seria de apenas R\$ 228,72, então deveriam ter sido apresentadas pela recorrente documentação hábil e idônea acerca da época e motivo de assunção da dívida, da forma como ela foi contraída, a que tipo de aplicação se destinara, quando se tornou ou se tornará exigível, quando foi reconhecida como devida e qual operação e/ou transação que lhe deu causa, a fim de demonstrar a legitimidade e efetividade da operação.

Diante da inexistência de tais elementos e das inúmeras alegações de erro na escrituração desacompanhadas de prova, voto pela manutenção da exigência.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora