



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

Processo nº 13706.002736/95-15
Recurso nº 140.130 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.334 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de setembro de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente COLÉGIO VEIGA DE ALMEIDA
Recorrida DRJ FORTALEZA - CE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1991

OMISSÃO DE RECEITA. ARBITRAMENTO. EXCESSO. REDUÇÃO DA BASE APURADA.

Comprovado por diligência o excesso nos valores de base de cálculo arbitrados, por omissão de receita, devem ser reduzidos ao patamar apurado.

RECEITA OMITIDA. CONTABILIZAÇÃO COMO OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

Compete ao contribuinte comprovar documentalmente a natureza das receitas contabilizadas. Não trazendo prova documental, não há como acatar meras alegações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base da incidência relativa aos itens 2.1, 2.2 e 2.3 do voto, vencidos os Conselheiros Régis Magalhães Soares Queiroz (Relator) e Rafael Correia Fuso, que excluía também da base de incidência os valores referentes ao item 2.4. Designado o conselheiro Marcelo Cuba Netto para redação do voto vencedor. Ausente momentaneamente o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)
Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Regis Magalhães Soares de Queiroz – Relator

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Regis Magalhães Soares Queiroz, Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Adoto o relatório da DRJ:

Contra o contribuinte acima identificado foram lavrados Autos de Infração do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls.02/08) e reflexos, Programa de Integração Social – PIS/Receita Operacional (fls.12/16), Contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial/Faturamento (fls. 17/21), Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 22/26) e Contribuição Social (fls. 27/31) para formalização de exigência e cobrança de crédito tributário no valor total de 1.445.121,27 Ufr, incluindo encargos legais.

2. *As infrações apuradas pela fiscalização estão assim relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais do Auto de Infração principal, fls. 06/08:*

2.1. *Omissão de Receitas – Receitas não contabilizadas – Omissão de receita operacional, caracterizada pela insuficiência de contabilização, apurada conforme Quadros Demonstrativos, fls. 11/12, através das informações prestadas a partir do Termo de Intimação datado de 21/10/94. Foi considerado o total de 1021 alunos matriculados de acordo com resumo do Relatório Anual (Ata de Resultados Finais), estabelecido pela Coordenadoria de Ensino Educacional do MEC, Portaria nº 3, de 29 de dezembro de 1989. Valor da omissão: Cr\$ 436.503.883,00.*

2.2. *Custos, Despesas Operacionais e Encargos – Custos ou Despesas não Comprovadas – Glosa, por falta de comprovação, de despesa com remuneração por prestação de serviços paga ou creditada a pessoas físicas sem vínculo empregatício e de despesas com veículos e de conservação de bens e instalações, nos valores de Cr\$ 28.839.694,00 e Cr\$ 7.900.000,00, respectivamente, conforme relacionado no Quadro Demonstrativo, fls. 09.*

3. *Os dispositivos infringidos e as penalidades aplicáveis do Auto de Infração principal e seus reflexos encontram-se descritos às fls. 04/05, 14, 16, 19, 21, 24, 26, 29 e 31.*

4. *Inconformado com as exigências, das quais tomou ciência em 15/09/1995, fls. 02, 12, 17, 22 e 27, o contribuinte apresentou, mediante instrumento procuratório, fls. 193, impugnação em 17/10/1995, fls. 208/211, trazendo, em síntese, as seguintes alegações transcritas:*

4.1. *Para facilitar a impugnação, a defendente inicialmente confessa aceitar parte da glosa quanto às despesas, pretendendo tão-somente impugnar a glosa do pagamento efetuado à firma HGP Arquitetos Associados no valor de Cr\$ 1.250.000,00. Os demais pagamentos a terceiros têm sua exclusão aceita.*

4.2. *A omissão de receita apontada pela fiscalização não procede.*

4.3. *Como se lê na declaração de renda do ano-base de 1991 – exercício de 1992, a receita oferecida à tributação foi de Cr\$ 533.730.662,00, sendo esta quantia constante do balanço do ano-base.*

4.4. *A suposta receita apurada de Cr\$ 773.921.813,00 tem nela incluídos valores inexistentes, e decorrentes da inclusão de alunos que gozam de gratuidade como bolsistas ou filhos de professores e funcionários. Além disso, há os alunos inadimplentes todos eles mencionados nominalmente nas listas de fls. 219/229.*

4.5. *Essa discrepância entre o valor apurado pelo fiscal e a receita efetiva, deve ser comprovada em diligência pericial, ora expressamente requerida.*

4.6. *No que diz respeito ao Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte, o qual foi lavrado em decorrência do entendimento fiscal de omissão de receita, que geraria pagamentos a pessoas não identificadas. Nada mais falso. O que ocorreu de fato foi danificação diferenciada das receitas. Inexiste imposto de renda retido na fonte a recolher.*

4.7. *Quanto aos tributos PIS e Finsocial, tem-se que a empresa é prestadora de serviços e tais tributos não incidem sobre a receita operacional e o faturamento.*

4.8. *Segundo copiosa jurisprudência, no caso o Finsocial deveria ter sido calculado conforme a lei instituidora do tributo, isto é, 5% do imposto devido no exercício.*

4.9. *O Auto referente ao imposto de renda retido na fonte é impugnado relativamente ao pagamento efetuado à firma MGP Arquitetos Associados. Nos demais pagamentos aceita a glosa.*

4.10. *O Auto de Infração de Contribuição Social merece ser julgado improcedente. A fiscalização adotou para realizar o cálculo valores diferentes daqueles constantes da declaração de renda PJ e do balanço.*

4.11. *Por derradeiro, a defendente quer ainda impugnar em tudo os Autos de Infração a aplicação de multa com base na Lei nº 8.218/91, posterior ao fato gerador, isto é, retroativa, bem assim, a taxa referencial de juros TR por se tratar de taxa apurada no mercado financeiro, não podendo servir de índice de correção monetária.*

5. *Finaliza, solicitando: apresentação posterior de dados complementares a sua impugnação e diligência pericial, para demonstrar a efetiva receita oferecida à tributação no resultado.*

6. *No dia 3 de novembro de 1995, o contribuinte apresentou complemento de impugnação, fls. 242, onde esclarece que: "... traz à apreciação desse órgão julgador os documentos que comprovam a receita efetivamente auferida e posta à tributação no resultado referente ao exercício de 1992 (ano-base 1991), bem assim as deduções da receita indicada pela fiscalização dos alunos bolsistas, filhos de funcionários, etc."*

7. *Cumpra esclarecer que foram juntados à presente impugnação, pela defesa, os seguintes documentos: fichas financeiras de alunos, fls. 244/437 e 439/682, Relação de mensalidades não recebidas dos alunos bolsistas e/ou bolsistas inadimplentes, fls. 684/688, Relação de mensalidades não recebidas dos alunos em situações especiais e inadimplentes, fls. 690/694, cópias de documentos relativos à ação judicial de consignação em pagamento, onde o colégio é réu, fls. 695/724, cópias de certidões de nascimento de filhos de funcionários do colégio, fls. 725/756 e cópia da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS, ano-base 1991, contidas no anexo ao presente processo.*

O acórdão da DRJ de fls. 266 e seguintes dá parcial provimento às impugnações para cancelar parte do lançamento.

O recurso voluntário de fls. 292 e seguintes suscita: (i) preliminar de nulidade do auto de infração por não ter sido observado o direito de defesa e infringidos os arts. 3º e 142 do CTN e os arts. 9º e 10 do Decreto 70.235/72. No mérito: (ii) exclusão de parte dos valores das anuidades relativas a alunos transferidos e novatos, no montante de Cr\$46.953.376,00; (iii) exclusão de parte dos valores das anuidades relativas a alunos que consignaram judicialmente o pagamento, no montante de Cr\$111.427.967,00; (iv) que parte da receita supostamente omitida havia sido contabilizada equivocadamente como Outras Receitas Operacionais, no montante de Cr\$201.712.732,00; (v) que seja reconhecida a postergação referente as anuidades de 1992 alunos inadimplentes, que foram tributadas quando do recebimento em 1994; (vi) pediu repetição do pagamento do montante relativo à glosa de despesa não comprovada e (vii) ilegalidade da glosa de despesa com arquiteto.

A fls. 447 está juntada a Resolução da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pela qual resolveram converter o julgamento em diligência a fim de se apurar (i) o valor relativo às anuidades correspondentes aos alunos novatos e transferidos no curso do ano; (ii) a origem do valor declarado como Outras Receitas Operacionais.

Os autos baixaram à autoridade originária para a realização de diligência.

A fls. 535 e seguintes está o termo de encerramento de diligência; e a fls. 547 e seguintes a manifestação do recorrente pedindo o reconhecimento de prescrição intercorrente. A fls. 547 o recorrente apresenta sua manifestação sobre a diligência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator, Regis Magalhães Soares De Queiroz

Não há nos autos a data da intimação do recorrente, razão porque tomo o recurso voluntário como tempestivo.

Não há remessa oficial, posto que o valor exonerado não atinge a alçada.

1. Preliminares

Não observo nenhuma infringência aos arts. 3º e 142 do CTN e arts. 9º e 10 do Decreto 70.235/72, vez que aos autos de infração foram formalizados em instrumentos distintos para cada tributo, tendo sido instruídos com todos os elementos de prova indispensáveis à justificação da acusação que atendeu a todos os requisitos do art. 10 do referido decreto.

Ademais, a alegação foi lançada no recurso de forma genérica e desacompanhada de indicação precisa de onde estariam os defeitos que causariam a nulidade dos autos de infração, estando desacompanhada qualquer demonstração. Afasto, pois, a preliminar de nulidade.

Deixo de conhecer o pedido de repetição do montante espontaneamente pago pelo recorrente antes da interposição da impugnação, posto não ser matéria apreciável em recurso voluntário, senão em procedimento próprio para a restituição de tributos pagos a maior do que o devido.

Por fim, afasto a alegação de prescrição intercorrente, posto que inaplicável ao processo administrativo fiscal, consoante Súmula Unificada do CARF nº 11, que dispõe:

***Súmula CARF nº 11:** Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.*

2. Mérito

Quando da lavratura dos autos de infração, a fiscalização apurou a receita bruta que considerou omitida utilizando, como base, o valor anual das mensalidades (anualidades) nos três graus de ensino (básico, primeiro e segundo graus), multiplicado pelo número de alunos matriculados e registrados na Ata de Resultados Finais estabelecida pela Portaria nº 3/89 do MEC.

A diligência reavaliou, por solicitação deste Conselho, as anuidades relativas aos alunos transferidos, novatos, consignatários, inadimplentes e as receitas de anuidade supostamente contabilizadas equivocadamente como Outras Receitas Operacionais.

Darei parcial provimento ao recurso nos termos das judiciosas conclusões da prova técnica consolidadas no Termo de Encerramento de Diligência de fls. 552 e seguintes, conforme discorrerei em seguida.

Entretanto, deixarei de conhecer do recurso e da diligência em relação aos alunos bolsistas e filhos de funcionários, uma vez que está matéria já está sujeita à coisa julgada administrativa, conforme decisão a fls. 789:

“No entanto, deve-se acatar a pretensão da defesa com relação aos alunos – bolsistas e filhos de professores e funcionários.”

Feita a ressalva, passo a reproduzir as conclusões da diligência, que adoto como razões de decidir.

2.1 Alunos novatos

Com relação aos **alunos novatos**, a Diligência identificou no seu item VI (fls. 553) 36 alunos nesta condição e precisou o mês de seu ingresso na instituição. Fazendo os ajustes na apuração da anuidade concluiu que devem ser reduzidos **Cr\$7.381.671,00** na receita autuada.

Ora, confirmando que os alunos não ingressaram na escola no início do ano, deve-se dar o desconto proporcional na anuidade considerada para fins de arbitramento do tributos omitidos.

2.2. Alunos transferidos

A mesma conclusão vale para os alunos transferidos para outra escola antes do final do ano letivo. Com relação aos **transferidos**, a diligência identificou 78 alunos nesta condição e concluiu ser de **Cr\$36.658.320,00** o valor a ser reduzido da receita autuada.

2.3 Alunos inadimplentes

Quanto aos 115 **alunos inadimplentes** em 1991 e que quitaram os débitos em 1992, ocasião em que a receita foi tributada, verificou-se a ocorrência de postergação e, portanto, devem ser excluídos **Cr\$20.615.810,00** do valor de receita utilizada como base para autuação.

2.4 Alunos com ações judiciais

Quanto aos 167 **alunos que obtiveram ordem judicial** reduzindo o valor da anuidade, concluiu a diligência que o valor referente a esta questão era de **Cr\$65.282.531,00**.

Ao julgar essa questão, r. acórdão *a quo* equiparou a situação dos alunos com ações judiciais à mera inadimplência, concluindo:

“Já a ação judicial de consignação envolve alunos que estando questionando judicialmente aumentos de mensalidades, obtiveram sentença judicial que obrigava o colégio a receber mensalidades pelos valores sem aumento, até a decisão final da Justiça. Tal situação é idêntica a dos alunos inadimplentes, devendo-se aplicar, portanto, a mesma solução.”

Discordo desta conclusão.

A ordem judicial modifica com efeitos imediatos a relação havida entre o recorrente e seus alunos de forma que a sentença final, se favorável aos alunos, tem como efeito o reconhecimento de que a mensalidade não poderia ser aumentada em relação aos autores. Ou seja, a relação jurídica entre a escola e os alunos, que foi tomada como base para tributar a receita pela suposta competência, terá seus contornos definidos na decisão judicial com efeitos *ex tunc*, alterando a receita na própria origem (contrato de prestação de serviços de ensino).

Não é o caso, pois, de contingenciar o valores, mas sim de não considerá-los enquanto não solucionada a ação judicial.

Não pode a escola tratar os alunos autores como meros devedores inadimplentes pelo simples fato de que de inadimplência não se trata. Tanto que a escola não pode proceder à cobrança dos alunos, na forma do art. 9º, da Lei 6.430/96.

Julgada a ação favoravelmente aos alunos a consequência é de que jamais terá havido direito àquela receita e, conseqüentemente, jamais terá havido débito. A decisão tem efeitos que retroagem à data do contrato.

Logo, os valores pagos pelos autores em consonância com a ordem judicial são as receitas do recorrente para fins de tributação e quitam plenamente a obrigação original dos alunos, enquanto em vigor a decisão judicial.

Apenas na hipótese de a escola sagrar-se vencedora das ações e – quando e se isto ocorrer – é que ela estará obrigada a reconhecer imediatamente – aí sim pela competência – a diferença de receita a receber dos alunos autores.

2.5. Outras receitas operacionais

Com relação às supostas receitas de anuidades que teriam sido equivocadamente lançadas na conta Outras Receitas Operacionais, a diligência não logrou encontrar elementos que demonstrassem a real natureza destas receitas.

O recorrente aduz que *“por força da atividade desenvolvida pelo colégio, é indubitável que não comporta a existência de receitas que não sejam originárias, apenas, da atividade que lhe é própria, ou seja, a percepção de mensalidades escolares”*.

Tal afirmação, assim genérica, não pode ser tomada em termos absolutos, uma vez que a escola pode ter, sim, receitas diversas da anuidade escolar, tais como receitas de locação de espaço para lanchonete ou da exploração direta desta atividade comercial, receita de excursões, de venda de material escolar e de papelaria, uniformes e outras possibilidades.

Não podem os julgadores, afastados que estão dos fatos, julgarem com fundamento em meras afirmações. Competia ao recorrente produzir prova acerca da origem dos recursos ali contabilizados, trazendo os documentos que suportaram os lançamentos contábeis com coincidência de datas e valores, a fim de que fosse possível concluir a sua verdadeira origem.

Não tendo se desincumbido desse ônus, fica mantida a r. decisão recorrida com neste particular.

2.6 Da glosa de despesas não comprovadas

Na r. decisão recorrida a glosa foi mantida ao seguinte fundamento:

29. *Como se vê, durante o procedimento fiscal o contribuinte foi intimado a apresentar os documentos comprobatórios de suas despesas, conforme se verifica do Termo de Intimação nº 04, fls. 36, porém não o fez. Já em sua impugnação, limita-se a manifestar sua insatisfação com a glosa, sem, no entanto, apresentar nenhum documento capaz de ilidir o respectivo lançamento. Desta forma, considero procedente a infração de glosa de despesas não comprovadas no valor de Cr\$ 1.256.298,00.*

Sobre essa despesa o recorrente limitou a alegar o seguinte (fls. 305):

“(...) requer seja cancelada a exigência fiscal sobre a parcela mantida pela DRJ (Cr\$1.256.298,00), em razão de ser muito inferior ao valor ora comprovado”

Nota-se que o recurso voluntário também não trouxe nenhum elemento para comprovar a utilidade e a efetividade da despesa havida com a empresa HGP Arquitetos Associados, no valor de Cr\$1.256.298,00, na forma exigida pela legislação fiscal e pelo PAF.

Assim, fica mantida a glosa.

3. Conclusão

Isso posto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para que seja excluídas das receitas omitidas utilizadas como base para a autuação, os valores abaixo planilhados:

Receita	Valor
Alunos novatos	Cr\$ 7.381.671,00
Alunos transferidos	Cr\$ 36.658.320,00

Processo nº 13706.002736/95-15
Acórdão n.º **1201-00.334**

S1-C2T1
Fl. 9

Alunos inadimplentes	Cr\$ 20.615.810,00
Alunos com ações judiciais	Cr\$ 65.282.531,00
Total	Cr\$ 129.938.332,00

É o meu voto.

Regis Magalhães Soares De Queiroz

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Redator Designado

A presente divergência tem como objeto apenas o item 2.4 do voto proferido pelo ilustre relator.

No caso, entendeu o relator, corretamente, que a situação jurídica dos alunos amparados por ordem judicial liminar, perante o credor das mensalidades, é distinta da situação jurídica dos alunos meramente inadimplentes.

Entretanto, no que toca à situação jurídica tributária do credor perante o Fisco, a existência de ordem liminar desobrigando parte dos alunos a não pagar as mensalidades reajustadas não desobriga a contribuinte a oferecer à tributação, segundo o regime de competência, o valor integral das mensalidades que estão sendo por ela exigidas daqueles mesmos alunos.

Quando muito, poderia a contribuinte constituir provisão para perdas, cujo momento de sua dedução, para fins de apuração do lucro real, deveria observar a legislação de regência.

Isso posto, voto por manter, neste quesito, o que foi decidido pela DRJ de origem.

(documento assinado digitalmente)
Marcelo Cuba Netto