



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

Processo nº 15540.720258/2015-81
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1401-002.200 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE EDUCACIONAL PLINIO LEITE S/S LTDA
(CONTRIBUINTE); ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA.,
ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S.A. E NELLY LEITE
BITTENCOURT (RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO DE LUCROS. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL. JUSTIFICATIVA INSUFICIENTE.

O arbitramento é medida extrema, que deve ser adotada, principalmente, quando restar impossível a apuração da base de cálculo do imposto de acordo com a forma de tributação escolhida pelo Contribuinte. Assim, constatado que a fundamentação adotada pela Autoridade Fiscal revelou-se insuficiente para motivar o arbitramento, deve o mesmo ser considerado insubsistente.

GANHO DE CAPITAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Verificado o erro na identificação do sujeito passivo, faz-se necessário o cancelamento da exigência quanto ao ponto.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

A qualificação da multa deve ser afastada quando restar configurada a fragilidade da fundamentação a ela associada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Ausente momentaneamente a Conselheira Lívia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Relatório

Tratam os presentes Autos de exigência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao ano-calendário de 2010, no valor total de R\$ 34.090.001,65 (inclusos multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora à taxa Selic), conforme abaixo discriminado:

| TRIBUTO | CRÉDITO TRIBUTÁRIO (em R\$) |
|--------------|-----------------------------|
| IRPJ | 21.955.267,28 |
| CSLL | 7.104.555,94 |
| PIS/PASEP | 895.779,97 |
| COFINS | 4.134.398,46 |
| TOTAL | 34.090.001,65 |

Os fatos que justificaram a lavratura do Auto de Infração e dos Termos de Responsabilidade Solidária em face de ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA., ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S.A. E NELLY LEITE BITTENCOURT estão descritos no Termo de Constatação e Intimação de e-fls. 37/82, de onde extraímos as informações essenciais à compreensão do processo.

Do referido Termo de Constatação, verificamos que, até 30/11/2010, a Autuada estava constituída sob a forma de associação beneficente sem fins lucrativos, voltada à atividade de educação. A partir dessa data, a Contribuinte foi transformada em uma sociedade simples, cujas cotas foram divididas à razão de 66,67% para NELLY LEITE BITTENCOURT (CPF 014.071.717-04) e 33,33% para LEA WALDMANN LEITE (CPF 014.071.987-34).

Segundo a Fiscalização, essa transformação teria se dado de forma ilegal e contrária ao previsto no estatuto da ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97), que estabelecia, expressamente, a obrigatoriedade de, em caso de dissolução da associação, que o seu patrimônio fosse destinado a entidade congênere de fins não econômicos com registro no Conselho Nacional de Assistência Social ou a entidade pública. Após essa alteração estatutária, sucessivas operações societárias foram realizadas, todas no mês de dezembro de 2010, que culminaram com a transferência total das cotas da empresa SOCIEDADE EDUCACIONAL PLINIO LEITE S/S LTDA para ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA, controlada por ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S/A.

Abaixo faço uma resenha cronológica das operações societárias, consideradas em seu conjunto como abusivas e ilegais por parte da Fiscalização:

- 1) Em 30/11/2010, a Associação Educacional Plínio Leite é transformada em uma sociedade simples limitada, passando a denominar-se SOCIEDADE EDUCACIONAL PLINIO LEITE S/S LTDA. As cotas da nova sociedade são distribuídas a NELLY LEITE BITTENCOURT (66,66% - 130.000 cotas) e a LEA WALDMANN LEITE (33,34% - 65.000 cotas);
- 2) Em 16/12/2010, as sócias NELLY e LEA vendem suas cotas para a empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA, subsidiária de

ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S.A. As antigas sócias receberam parte do valor pactuado à vista (R\$9,5 milhões) e o restante foi estabelecido para ser pago à prazo, sendo uma parcela, denominada de "Subsequente", no valor de R\$27,3 milhões, 03 parcelas de R\$4,5 milhões cada e uma última de R\$6,6 milhões;

- 3) Em 17/12/2010 é assinado aditivo ao contrato de alienação das cotas da Fiscalizada alterando a forma de pagamento da parcela dita "Subsequente", de R\$27,3 milhões, estipulando-se que a sua quitação se dê através da entrega de cotas de duas empresas, RIGA PARTICIPAÇÕES LTDA e XISTO EDUCAÇÃO BÁSICA LTDA. Mais à frente veremos como se operacionalizará o referido pagamento;
- 4) Em 18/12/2010, as empresas RIGA e XISTO são adquiridas por NELLY e LEA. O capital social de cada uma dessas empresas era de R\$1.000,00 quando foram adquiridas. Cada uma das sócias detinha 66,66% e 33,34% das cotas respectivamente, coincidentemente, o mesmo percentual de participação que detinham quando eram sócias da Fiscalizada. Não há qualquer menção nas alterações contratuais das referidas empresas a respeito do valor pago ou forma de pagamento das cotas adquiridas por NELLY e LEA. Segundo a Fiscalização, tais entidades tratar-se-iam, conforme o jargão popular, de empresas "de gaveta", constituídas com o propósito específico para serem utilizadas em operações como a descrita.
- 4) Em 21/12/2010 é realizada alteração contratual da Fiscalizada, através do qual se dá o seu aumento de capital para R\$20.195.000,00 (era de apenas R\$195.000,00). Ato contínuo, se dá a cisão do patrimônio da Fiscalizada, sendo vertido parte de seus bens para as empresas RIGA e XISTO. O valor a ser vertido às referidas empresas é de R\$15,9 milhões, o que resultou na diminuição do capital social da Fiscalizada para R\$4,2 milhões. Assim, a dívida relativa à parcela "Subsequente", de R\$27,3 milhões, foi paga com a transferência das cotas das referidas empresas RIGA e XISTO, avaliadas em R\$15,9 milhões. Sobre essa diferença foi exigida a tributação do ganho de capital. Como vimos acima, essas empresas foram primeiramente adquiridas por NELLY e LEA. Posteriormente à sua aquisição, essas empresas tiveram o seu capital social aumentado pela versão do patrimônio cindido da Fiscalizada. Então, para melhor entendimento, a ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA ingressou no capital dessas duas empresas como sócia, integralizando sua parte no respectivo capital com a parcela cindida da Fiscalizada (R\$15,9 milhões). Ato contínuo, a ANHANGUERA EDUCACIONAL transfere suas cotas de RIGA e XISTO para NELLY e LEA em pagamento da parcela "Subsequente", de R\$27,3 milhões. as respectivas alterações contratuais, tanto na Fiscalizada, quanto nas empresas RIGA e XISTO, foram realizadas no mesmo dia 21/12/2010;
- 6) Finalizando o enredo, temos que, em 09/02/2011, a empresa RIGA teve nova alteração contratual, desta feita para diminuição do capital social, no valor de R\$4,8 milhões, devolvidos às sócias NELLY e LEA em dinheiro, conforme a sua participação no capital.

O auto de infração tem como objeto o período de apuração relativo tão somente ao mês de dezembro de 2010 (01/12 a 31/12/2010). O lançamento foi efetuado com

base em arbitramento do lucro, haja vista que a Fiscalização descaracterizou a escrita contábil da Recorrente por esta não ter atendido à intimação para comprovar a efetividade das obrigações consolidadas no passivo registrado no balanço datado de 31/12/2010, no valor total de R\$ 35.234.979,73 (trinta e cinco milhões, duzentos e trinta e quatro mil, novecentos e setenta e nove reais e setenta e três centavos), apesar de ter sido a mesma intimada, reintimada e autorizada nos diversos pedidos de prorrogação solicitados.

Segundo a Fiscalização, *"a não comprovação do passivo indicado em balanço de 31/12/2010 COMPROMETE DE FORMA DEFINITIVA, RELATIVAMENTE ÀS OBRIGAÇÕES PERTINENTES, A ESCRITURAÇÃO APRESENTADA para o citado período, principalmente levando-se em consideração que a DIPJ de lavra da fiscalizada, na modalidade de LUCRO REAL ANUAL, refere-se tão somente ao período de 01/12/2010 a 31/12/2010 (UM MÊS, ou seja 30 dias)"*. Assim, o arbitramento foi realizado em relação ao período de 01/12/2012 a 31/12/2012, com base na receita bruta conhecida, apurada pela Fiscalização, de R\$46.780.066,07 (quarenta e seis milhões, setecentos e oitenta mil, sessenta e seis reais e sete centavos), considerada significativamente superior aos valores informados na DIPJ apresentada à Receita Federal do Brasil (cujo resultado apurado para o lucro líquido antes do IRPJ foi de R\$2.041.155,67, tendo sido apurado IRPJ e CSLL a pagar iguais a ZERO). Também contribuiu para a conclusão levada a efeito pela Fiscalização, conforme suas próprias palavras, que *"os valores oferecidos à tributação em DCTF não são compatíveis com os informados na DACON, mormente no que se refere à NÃO CUMULATIVIDADE, assim como são igualmente incompatíveis com os livros, documentos, balancetes e extratos de contas-correntes apresentados pelos representantes da fiscalizada no curso dos trabalhos de auditoria fiscal"* (v. e-fls. 72).

Em razão de todos os fatos apurados durante o procedimento fiscal, foi lavrado Auto de Infração através do qual se apurou basicamente duas infrações. Abaixo reproduzo, do Auto de Infração de e-fls. 02/10, as respectivas infrações:

**OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE
INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL**

Faturamento bruto mensal da prestação de serviços educacionais não oferecido à tributação, conforme detalhadamente descrito no Termo de Constatação e de Intimação lavrado por ocasião do encerramento dos trabalhos de auditoria fiscal, que passa a fazer parte integrante e não destacável do presente auto de infração.

| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
|---------------------|----------------------------|------------------|
| 31/12/2010 | 46.780.066,07 | 150,00 |

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2010 e 31/12/2010:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Art. 537 do RIR/99

**OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL
INFRAÇÃO: GANHOS DE CAPITAL**

Ganho de capital não oferecido à tributação conforme detalhadamente descrito no Termo de Constatação e de Intimação lavrado por ocasião do encerramento dos trabalhos de auditoria fiscal, que passa a fazer parte integrante e não destacável do presente auto de infração.

| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
|--------------|---------------------|-----------|
| 21/12/2010 | 11.427.138,80 | 150,00 |

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2010 e 31/12/2010:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 536 e 537 do RIR/99.

Impugnado o auto de Infração, sobreveio o acórdão nº 14-63.455 - 3ª Turma da DRJ/RPO, de 05 de janeiro de 2017, que deu total provimento ao recurso, adotando a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO DE LUCROS. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL. JUSTIFICATIVA INSUFICIENTE.

Constatada a insuficiência das justificativas para arbitramento dos lucros, resta cancelar a exigência nessa parte.

GANHO DE CAPITAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Verificado o erro na identificação do sujeito passivo, cumpre cancelar essa parte da exigência.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Cabe ao Fisco fazer prova inequívoca da intenção do contribuinte em ocultar o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária para aplicação da multa de ofício qualificada.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Haja vista a total exoneração do crédito tributário lançado e o valor da autuação exceder ao limite de alçada, vieram os autos ao CARF para julgamento do Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

Do Recurso de Ofício

Preliminarmente às questões que tem relação direta com a exigência tributária, faz-se necessário discorrer acerca da transformação da ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE na empresa SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA. Isso porque a forma como se deu essa transformação foi considerada fraudulenta pela Fiscalização, redundando, assim, na qualificação da multa de ofício lançada.

Assim se posicionou a DRJ/RPO na decisão recorrida:

Na análise das alegações acima transcritas, bem como da legislação citada, extrai-se que:

- i) cabe razão a Impugnante ao alegar que a transformação da natureza jurídica da entidade não poderia ensejar a lavratura dos autos de infração, aliás a própria Fiscalização deixou isso claro no item 10.1 do TVF, tendo enfatizado que as exigências tributárias referem-se a fatos geradores a partir de 30/11/2010, quando a empresa passou a ser tributada na sistemática do lucro real (item 8.1 do TVF);
- ii) também cabe razão à Impugnante quando afirma que a Fiscalização deixou de apontar quais os dispositivos legais que impediriam a "transformação" da UNIPLI em sociedade empresarial;
- iii) a Fiscalização apontou precisamente no TVF o dispositivo do estatuto que impediria essa "transformação" (verbis):

"(...)

9.9 - A ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97) foi constituída e perdurou até a vigência da OITAVA REFORMA da mesma como SOCIEDADE SEM FINS ECONÔMICOS, DE FINALIDADE FILANTRÓPICA, EDUCATIVA, BENEFICENTE, fazendo parte da mesma, na qualidade de MANTENEDORA, o COLÉGIO PLÍNIO LEITE e o CENTRO UNIVERSITÁRIO PLÍNIO LEITE (UNIPLI), conforme relatado em 5.1.2.1 do presente termo. Certo é, ainda, que a COMPRADORA, ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. (CNPJ 05.808.792/0001-49), e a GARANTIDORA, ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S.A. (CNPJ 04.310.392/0001-46) TINHAM CONHECIMENTO DA ALUDIDA CONDIÇÃO DA ASSOCIAÇÃO, conforme relatado em 3.1.9 do presente termo;

9.10 - O ESTATUTO da ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97) estabelece, EXPRESSAMENTE, quorum qualificado em ASSEMBLÉIA GERAL convocada especificamente para a DISSOLUÇÃO da mesma, necessário para que tal ato fosse aprovado, conforme relatado em 5.1.2.3 do presente termo;

9.11 - **O ESTATUTO da ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97) estabelece, EXPRESSA e OBRIGATORIAMENTE, que, em caso de DISSOLUÇÃO da ASSOCIAÇÃO, o PATRIMÔNIO da mesma deveria ser destinado a ENTIDADE CONGÊNERE DE FINS NÃO ECONÔMICOS COM REGISTRO NO CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL ou a ENTIDADE PÚBLICA, conforme relatado em 5.1.2.3 do presente termo;**

9.12 - *Ocorre que, através do CONTRATO SOCIAL DA SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA. (CNPJ 30.084.263/0001-97), de 30/11/2010, registrado no CARTÓRIO DO 5o. OFÍCIO DE NITERÓI-RJ, bem como no 6.º SERVIÇO NOTARIAL DE NITERÓI-RJ, em ato assinado em nome de NELLY LEITE BITTENCOURT (CPF 014.071.717-04) e de LEA WALDMANN LEITE (CPF 014.071.987-34), tendo como representantes MARCELA BITTENCOURT DE AQUINO ESCOBAR (CPF 051.743.987-56) e CESAR BITTENCOURT DA SILVA (CPF 053.166.287-05), respectivamente, FOI PROMOVIDA, AO DESCALABRO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E DO ESTATUTO, A "TRANSFORMAÇÃO" DA ASSOCIAÇÃO FILANTRÓPICA, EDUCATIVA, BENEFICENTE EM SOCIEDADE EMPRESARIAL COM O INTUITO DE AUFERIR LUCROS, conforme relatado em 5.2.1, 5.2.2, 5.2.3, 5.2.4, 5.2.5 e 5.2.7;*

9.13 - *O CONTRATO SOCIAL DA SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA. (CNPJ 30.084.263/0001-97) registra, ainda, que o capital social da mesma é de R\$ 195.000,00, totalmente subscrito e integralizado, o que é uma gritante falácia, já que, com a criação desta "nova entidade empresarial", AS SÓCIAS APROPRIARAM-SE INDEVIDA E PARTICULARMENTE, SEM ÔNUS, DA TOTALIDADE DO PATRIMÔNIO DA ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97), atribuindo ao mesmo um valor irrisório e pelo qual não pagaram absolutamente nem um centavo, conforme relatado em 5.2.6;*

(...)

9.20 - *Em resumo, conclui-se que a fiscalizada foi objeto de trama engendrada por NELLY LEITE BITTENCOURT (CPF 014.071.717-04), juntamente com a sócia LEA WALDMANN LEITE (CPF 014.071.987-34) e os demais agentes citados no presente termo, constituindo-se conluio com o objetivo explícito de se apropriarem do patrimônio da ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97), a fim de promoverem a VENDA, previamente combinada, do mesmo à ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. (CNPJ 05.808.792/0001-49), subsidiária de ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S.A. (CNPJ 04.310.392/0001-46), tendo todos os sujeitos neste termo mencionados valido-se de fraude e simulação, com o dolo específico de obter enriquecimento indevido às custas de instituição que, por mais de 50 anos cresceu e se consolidou no mercado sob as bênçãos do poder público brasileiro que a isentou de pagamento de tributos, havendo informação do valor total da operação em montante inferior ao pactuado e não havendo o oferecimento correto das parcelas recebidas, quer em bens, quer em meios de pagamento, à tributação."*

(...)" **Grifei.**

Compulsei as 4 (quatro) peças impugnatórias e não obtive êxito em encontrar quaisquer justificativas para os atos praticados pelas partes envolvidas,

especialmente quanto a não realização da assembléia geral para dissolução da entidade e, principalmente, como o patrimônio foi vertido para Nelly Leite Bittencourt (CPF 014.071.717- 04) e Lea Waldmann Leite (CPF 014.071.987-34) - pelo irrisório valor de R\$195.000,00 - ao invés de ser vertido para uma congênera.

A Fiscalização calcou-se nesses fatos para justificar a qualificação da multa de ofício, aduzindo que (item 12 do TVF):

"Tendo em vista os ilícitos observados no curso da ação fiscal, e detalhadamente descritos no presente termo, principalmente os indicados em 9.4, 9.6, 9.7, 9.9, 9.10, 9.11, 9.12, 9.13, 9.14, 9.15, 9.17, 9.18, 9.19, 9.20, 10.1, 10.2 e 10.3, será procedida à qualificação das multas de ofício ora lavradas em decorrência da ação fiscal, nos termos do artigo 957, inciso II, do Decreto 3000, de 26/03/1999 e alterações posteriores, em decorrência da prática de simulação e devido ao evidente intuito de fraude, com dolo, não recolhendo os devidos tributos federais, razão pela qual será elaborada a pertinente representação fiscal para fins penais."

Todavia, mesmos esses fatos, em princípio graves, nada tem relação direta com as infrações tributadas, ao menos com o arbitramento dos lucros para apuração dos tributos devidos pela UNIPLI relativos ao mês de dezembro/2010 e o não recolhimento do ganho de capital apontando pela Fiscalização.

Isso porque, tal qual asseverado pelas Impugnantes, a aplicação da multa de ofício qualificada somente se justifica nas situações em que houver comprovação da ação ou omissão dolosa, com evidente intuito de sonegação ou fraude ou conluio que impliquem em impedir ou retardar o conhecimento ou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964).

As graves acusações fiscais, no sentido de que os interessados teriam incorrido em fraudes contra a instituição e até mesmo contra o Estado, a meu ver não envolveram as obrigações tributárias ocorridas após 30/11/2010 (objeto do lançamento de ofício), haja vista que a UNIPLI apresentou regularmente suas declarações ao Fisco, não incorreu em prática de omissão de receitas operacionais (conforme adiante fundamentado) e, quanto as operações que ensejaram o ganho de capital, os documentos apresentados durante a auditoria estão em consonância com os fatos e com a escrituração contábil da empresa, tanto assim que possibilitaram as apurações fiscais.

Portanto, as alegações das Impugnantes quanto a esses tópicos não devem implicar no cancelamento da exigência, porém ensejam a desqualificação da multa de ofício, que deve ser reduzida ao percentual de 75%.

O Acórdão recorrido é perfeito ao aduzir que a transformação em si da ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLINIO LEITE em uma sociedade empresária, com a consequente destinação de suas quotas às duas "novas" sócias, as Sras. NELLY LEITE BITTENCOURT e LEA WALDMANN LEITE, mesmo que realizada de forma suspeita, para dizer o mínimo, e em desconformidade com os seus estatutos sociais, nada tem a ver com as infrações tributárias apontadas pelo Auto de Infração. Assim, a transformação em si, não poderia ensejar a qualificação da multa de ofício. Portanto, me filio à decisão recorrida em relação ao ponto, propugnando, desde já, pelo afastamento da qualificação da multa de ofício, haja vista a fragilidade da fundamentação a ela associada.

Passemos, pois, às questões afetas às infrações levantadas pela Fiscalização, no caso, a omissão de receitas apurada e a tributação do ganho de capital relativo à alienação de patrimônio da Fiscalizada.

Da Omissão de Receitas

Apurou a Fiscalização que a Fiscalizada teria incorrido em importante omissão de receitas da atividade, haja vista a brutal diferença entre os valores constantes dos balancetes apresentados durante o procedimento fiscal, que indicavam o auferimento de valores da ordem de R\$46,8 milhões, enquanto que, na respectiva DIPJ teria sido informado tão somente R\$3,7 milhões de receita bruta e R\$2,5 milhões de receita líquida.

Assim se manifestou o Acórdão Recorrido quanto ao ponto:

Segundo a Fiscalização, item 8.1.4 do TVF, na ficha 06A da DIPJ, "*consta como RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - MERCADO INTERNO - R\$ 3.679.409,91, com VENDAS CANCELADAS, DEVOLUÇÕES E DESCONTOS INCONDICIONAIS - R\$ 1.033.160,35, apontando RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES DE R\$ 2.533.953,91 ... Ocorre, no entanto, que, de acordo com os livros, documentos, balancetes e extratos de contas-correntes apresentados pelos representantes da fiscalizada no curso da ação fiscal, foi constatado que a RECEITA BRUTA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS da fiscalizada para o período de 01/12/2010 a 31/12/2010 é de R\$ 46.780.066,07 (...), significativamente superior aos valores informado na DIPJ apresentada à Receita Federal do Brasil...*"

Por sua vez, no tópico VI.3 da peça impugnatória, a Impugnante aduz que (*verbis*):

"(...)

107. Como se observa pelo Balancete anexo (doc.5), e que fora devidamente apresentado à Fiscalização, no mês 12/2010 a receita operacional obtida foi de R\$ 3.679.409,91 (...).

108. Por se tratar do balancete de dezembro, há a consolidação do ano inteiro, sendo que esta receita obtida em 12/2010, acrescida ao saldo acumulado do ano corresponde a R\$ 46.780.066,07 (...)

110. Cumpre mencionar que a empresa fiscalizada passou a ser contribuinte de tributos apenas no mês de dezembro, pois, antes disso, possuía natureza jurídica de associação sem fins lucrativos, como amplamente já asseverado e, devidamente reconhecido pelo Ilustre Auditor Fiscal.

111. Ou seja, indiscutível que a única receita que deve ser levada à tributação é somente aquela auferida no mês de dezembro de 2010!

112. Neste ponto, cabe salientar que de acordo com a • DIPJ de 2011 (anocalendário 2010) tempestivamente apresentada, fora devidamente informado o valor da receita apurada no mês de dezembro, como inclusive relatado no Termo de Constatação e de Intimação (fl.35), abaixo colacionado.

113. Observe-se que diante deste valor de receita apurada, a empresa sofreu prejuízo no referido ano, razão pela qual não fora apurado IPPJ e CSLL a pagar.

(...)" *Grifos do original.*

Processo nº 15540.720258/2015-81
Acórdão n.º 1401-002.200

S1-C4T1
Fl. 2.383

Pois bem, quanto a essa matéria, cabe razão em parte à impugnante, a receita bruta da empresa no mês de dezembro/2010, passível de tributação, seja pelo lucro real ou arbitrado, é mesmo a informada na DIPJ/2011, juntada pela Fiscalização às fl. 83-111. Vejamos o fac-símile:

| MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL | | DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA | |
|--|--|---|--------------|
| DIPJ 2011 | | ND: 0001288552 | |
| CNPJ: 30.084.263/0001-97 | | | |
| Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral | | | |
| Discriminação | | | Valor |
| 01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos | | | 0,00 |
| 02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.orFim Espec.Export. | | | 0,00 |
| 03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno | | | 0,00 |
| 04.Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno | | | 0,00 |
| 05.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno | | | 3.679.409,91 |
| 06.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo | | | 0,00 |
| 07.Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas | | | 0,00 |
| 08.Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis | | | 0,00 |
| 09.Receita da Atividade Rural | | | |
| 10.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond. | | | 1.033.160,35 |
| 11.(-)ICMS | | | 0,00 |
| 12.(-)Cofins | | | 17.373,45 |
| 13.(-)PIS/Pasep | | | 5.116,71 |
| 14.(-)ISS | | | 89.805,49 |
| 15.(-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços | | | 0,00 |
| 6.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES | | | 2.533.953,91 |
| 17.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos | | | 2.115.972,04 |
| 8.LUCRO BRUTO | | | 417.981,87 |
| 19.Variações Cambiais Ativas | | | 0,00 |
| 20.Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade | | | 0,00 |
| 21.Ganhos em Operações Day-Trade | | | 0,00 |
| 22.Receitas de Juros sobre o Capital Próprio | | | 0,00 |
| 23.Outras Receitas Financeiras | | | 0,00 |
| 24.Ganhos Alienação Partic.Integ.Ativo Circ.ou Real.L.Prazo | | | 0,00 |
| 25.Resultados Positivos em Participações Societárias | | | 0,00 |
| 26.Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL | | | 0,00 |
| 27.Amort.Deságio Aquis.Invest.Aval.PL- Incorpor.,Fusão ou Cisão | | | 0,00 |
| 28.Resultados Positivos em SCP | | | 0,00 |
| 29.Rendimentos e Ganhos do Capital Auferidos no Exterior | | | 0,00 |
| 30.Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais | | | 0,00 |
| 31.Prêmios na Emissão de Debêntures | | | 0,00 |
| 32.Doações e Subvenções para Investimento | | | 0,00 |
| 33.Receitas Decorrentes de Ajustes a Valor Justo | | | 0,00 |
| 34.Receitas Decorrentes de Ajustes a Valor Presente | | | 0,00 |
| 35.Rec. Decorrentes Outros Ajustes aos Padrões Intern.Contab. | | | 0,00 |
| 36.Rec.Orig Planos Benef.Admin.Entid.Fech.Previd.Complementar | | | 0,00 |
| 37.Subv.Gover.p/Pesq.Desenv.Prod.e Proc.Inov.Empr.e Ent.Nac. | | | 0,00 |
| 38.Subv.Gover.p/Remun.Pesq.Emreg.Ativ.Inov.Tecn.Empr.Pais | | | 0,00 |
| 39.Outras Receitas Operacionais | | | 5.743.675,12 |

Observa-se, porem, que o valor correto é a somatória das seguintes linhas:

05. Receitas de Prestação de Serviços - Mercado Interno R\$ 3.679.409,91

39. Outras Receita Operacionais R\$ 5.743.675,12

Total da Receita Operacional de dezembro/2010 R\$ 9.423.085,03

Registro que não constatei a inclusão de outras receitas na aludida DIPJ.

O equívoco da Fiscalização foi considerar o valor registrado na DRE do ano de 2010 (juntada à fl. 974) como sendo apenas do mês de dezembro. Vejamos o fac-símile:

| SOCIIDADE EDUCACIONAL PLINIO LEITE S/S | | Página: 90 |
|--|------------------------|-------------------|
| CNPJ/CPF 30.084.263/0001-97 | | Emissao: 26/09/14 |
| DRE | | |
| (Em R\$) | 31/12/10 | |
| RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS PRESTADOS | 46.780.066,07 C | |
| RECEITA DE MENSALIDADE | 46.349.511,43 C | |
| TAXAS, SERVIÇOS ACADÊMICOS E DE VENDAS | 430.554,64 C | |
| DEDUÇÕES | 12.768.308,06 D | |
| BOLSAS | 12.495.963,90 D | |
| DESCONTOS | 119.431,52 D | |
| MENSALIDADES CANCELADAS | 40.596,99 D | |
| IMPOSTOS E TAXAS | 112.295,65 D | |
| RECEITA LÍQUIDA DE SERVIÇOS PRESTADOS | 34.011.758,01 C | |
| CUSTOS DIRETOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS | 17.599.165,97 D | |
| LUCRO BRUTO | 16.412.592,04 C | |
| OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS | 24.368.492,16 D | |
| DESPESAS COM VENDAS | 8.903.772,78 D | |
| DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS | 14.587.763,72 D | |
| DEPRECIACÃO E AMORTIZAÇÃO | 3.242.907,36 D | |
| OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS | 2.265.971,70 C | |
| PRE/LUC. OP. ANTES RESULTADO FINANCEIRO | 7.955.900,12 D | |
| RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO | 629.220,43 C | |
| PRE/LUCRO ANTES DO IR E CS | 7.326.679,69 D | |
| PRE/LUCRO LÍQUIDO DO EXERC ANTES DAS PART | 7.326.679,69 D | |
| PRE/LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO | 7.326.679,69 D | |

Porém, o Balancete de Verificação de 01/12/ a 31/12/2010, também juntado pelo fiscalização, não deixa dúvida que esse valor é do ano todo. Vejamos:

| SOCIIDADE EDUCACIONAL PLINIO LEITE S/S | | Fl. 937 | | Página: 53 | | |
|---|--|--------------------|---------------|-------------------|-----------------|-------------|
| CNPJ/CPF 30.084.263/0001-97 | | DT. Ref.: 31/12/10 | | Emissao: 26/09/14 | | |
| BALANCETE DE VERIFICAÇÃO DE 01/12/10 ATÉ 31/12/10 EM REAL (SALDO 1 + 6) | | | | | | |
| Conta | Descrição | Saldo anterior | Débito | Crédito | Nov período | Saldo atual |
| 4.1.01 | RECEITAS OPERACIONAIS DE VENDAS | 49.100.656,16 C | 53.350.119,01 | 10.249.462,95 | 49.100.656,16 D | 0,00 |
| 4.1.01.01 | RECEITAS SERVIÇOS EDUCACIONAIS VENDIDOS | 42.702.434,74 C | 52.919.564,37 | 10.217.129,43 | 42.702.434,74 D | 0,00 |
| 4.1.01.01.001 | SERVIÇOS MENSALIDADES GRADUACAO | 36.731.336,40 C | 39.844.194,74 | 3.112.848,14 | 36.731.336,40 D | 0,00 |
| 4.1.01.01.002 | SERVIÇOS MENSALIDADES POSGRADUACAO | 1.157.610,40 C | 1.310.220,00 | 112.730,00 | 1.197.620,00 D | 0,00 |
| 4.1.01.01.017 | SERVIÇOS MENSALIDADES MESTRADO | 736.229,00 C | 794.402,00 | 58.173,00 | 736.229,00 D | 0,00 |
| 4.1.01.01.011 | VENDAS SERVIÇOS COLÉGIO ENSINO MÉDIO | 4.037.259,14 C | 10.629.891,63 | 6.591.632,49 | 4.037.259,14 D | 0,00 |
| 4.1.01.01.102 | VENDAS SERVIÇOS CURSO PREVESTIBULAR | 0,00 | 341.746,00 | 341.746,00 | 0,00 | 0,00 |
| 4.1.01.02 | RECEITAS DE TAXAS DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS | 398.221,42 C | 430.554,64 | 32.333,22 | 398.221,42 D | 0,00 |
| 4.1.01.02.001 | TAXAS DE DEPENDENCIA | 6.348,40 C | 6.348,40 | 0,00 | 6.348,40 D | 0,00 |
| 4.1.01.02.002 | TAXAS DE PAGINAS IMPRESSAS | 0,00 | 2.577,47 | 2.577,47 | 0,00 | 0,00 |
| 4.1.01.02.004 | TAXAS DE SERVIÇOS DIVERSOS | 314.102,58 C | 314.602,32 | 499,74 | 314.102,58 D | 0,00 |
| 4.1.01.02.005 | TAXAS DE SERVIÇOS VESTIBULARES | 77.770,44 C | 104.826,25 | 29.055,81 | 77.770,44 D | 0,00 |

Portanto, na hipótese de ser mantido o arbitramento, faz-se necessário reduzir a receita bruta conhecida a ser tributada ao valor de R\$ 9.423.085,03.

Novamente, não há reparo a ser feito em relação às conclusões levadas a cabo pela decisão recorrida. A Autoridade Fiscal laborou em flagrante erro ao estimar a receita bruta auferida no mês de dezembro de 2010, período objeto da auditoria e, conseqüentemente, do Auto de Infração. Mesmo que se possa argumentar que a Autoridade Fiscal teria sido induzida a erro pela própria Contribuinte, haja vista as informações constantes da DRE acima colacionada, o balancete de verificação não deixa nenhuma dúvida quanto ao valor correto, relativamente ao período sob análise.

Então, seria o caso de simplesmente se adequar o Auto de Infração, arbitrando-se o lucro a partir da receita bruta conhecida de R\$9.423.085,03 (e não mais de R\$46,8 milhões). Ledo engano, pois o próprio arbitramento, questionado pela Recorrente em sua impugnação, também foi objeto de desconstituição por parte da Autoridade Julgadora de 1ª instância. Vejamos como ela se manifestou a respeito:

No item 10.2 do TVF, a Fiscalização justificou o arbitramento dos lucros nos seguintes termos (verbis):

"(...)

10.2.1 - Conforme relatado em 2.6 e 9.3 do presente processo, a fiscalizada não logrou comprovar a efetividade das obrigações consolidadas no passivo registrado no balanço datado de 31/12/2010, no valor total de R\$ 35.234.979,73 (...), apesar de ter sido a mesma intimada, reintimada e autorizada nos diversos pedidos de prorrogação solicitados;

10.2.2 - Assim sendo, a não comprovação do passivo indicado em balanço de 31/12/2010 COMPROMETE DE FORMA DEFINITIVA, RELATIVAMENTE ÀS OBRIGAÇÕES PERTINENTES, A ESCRITURAÇÃO APRESENTADA

para o citado período, principalmente levando-se em consideração que a DIPJ de lavra da fiscalizada, na modalidade de LUCRO REAL ANUAL, refere-se tão somente ao período de 01/12/2010 a 31/12/2010 (UM MÊS, ou seja 30 dias);

10.2.3 - Corrobora com os fatos acima citados, a apresentação de DIPJ, DCTF e DACON com valores significativamente inferiores aos apurados no curso da ação fiscal, o que, por si só, já configuraria simulação e evidente intuito de fraude com o objetivo de promover o pagamento a menor dos tributos devidos, quer seja: sonegação fiscal, conforme evidenciado no item 8 do presente processo, e

10.2.4 - Assim sendo, não cabe realizar a glosa da totalidade do passivo da fiscalizada, mas sim o arbitramento de ofício dos lucros da fiscalizada para o período de 01/12/2012 a 31/12/2012, com base na receita bruta conhecida 46.780.066,07 (...), conforme relatado em 8.1.4, e de acordo com o comando do art. 530, II, b, combinado com o artigo 532, ambos do Regulamento do imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), abaixo reproduzido: (...)" Grifei.

Por sua vez, as Impugnantes contestam essa conclusão Fiscal, alegando no item VI.2 da peça impugnatória, que (verbis):

"(...) a apuração do imposto com base no lucro arbitrado somente quando a escrituração do contribuinte for impréstável para apuração do lucro real. No presente caso, a situação da empresa fiscalizada não se subsume a esta hipótese, uma vez que sua escrituração está condizente com todas as normas contábeis vigentes, e, a Douta Fiscalização teve livre acesso a referida documentação.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

(...)

II — a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem impréstável para:

(...)

b) determinar o lucro real.

100. Destaca-se que a alegação utilizada pela Douta Fiscalização foi a não comprovação da composição do PASSIVO. No entanto, para apuração do Lucro Real, basta a apuração da RECEITA e DESPESA. Ou seja, o Passivo não é elemento contábil para apuração do Lucro Real!

"(...)

102. Por meio de sua análise, verifica-se a necessidade de se preencher diversas informações financeiras, sendo praticamente a sua totalidade extraída da Demonstração do Resultado do Exercício (Receitas e Despesas) e raríssimas informações do ATIVO (ESTOQUES E DEPRECIÇÃO).

103. Nesse sentido, conclui-se que em relação à DIPJ —declaração obrigatória disponibilizada pela própria Receita Federal do Brasil na apuração do Lucro Real— não há qualquer informação financeira e contábil extraída do PASSIVO.

104. Sendo assim, ainda que fosse legal a desconsideração do PASSIVO pela Douta Fiscalização, face à alegada falta de comprovação, por não ter a empresa fiscalizada preenchido a planilha por ele elaborada, não haveria que se falar em Lucro Arbitrado, pois como visto acima, este só é utilizado

Processo nº 15540.720258/2015-81
Acórdão n.º 1401-002.200

S1-C4T1
Fl. 2.385

| SISTEMA DE CONTABILIZAÇÃO DRF | | SOCIEDADE EDUCACIONAL PRINETO LESTE S/S | | Fl. 934 | | |
|-------------------------------|---|---|---------------|--------------------|-----------------|-----------------|
| SIGA /CT98490/v.11 | | 30.084.203/0001-97 | | Página: 52 | | |
| Data: 10/14/2010 | | BALANÇOTE DE VERIFICAÇÃO DE 31/12/10 AOS 31/12/10 EM REAL (SALDO 1 + 6) | | Dt. Ref.: 31/12/10 | | |
| | | | | Data: 26/09/14 | | |
| Conta | Descrição | Saldo anterior | Débito | Crédito | Nov período | Saldo atual |
| 2.1.11.01.00 | OUTRAS CONTAS A PAGAR | 0,00 | 195.000,00 | 195.000,00 | 0,00 | 0,00 |
| 2.1.11.01.00 | HONORÁRIOS PROFissionais A PAGAR | 0,00 | 5.530,89 | 5.530,89 | 0,00 | 0,00 |
| 2.1.11.01.001 | SERVICIOS HONORARIOS ALIQUOTIS PP | 0,00 | 5.530,89 | 5.530,89 | 0,00 | 0,00 |
| 2.1.12 | CONTAS A PAGAR PARTES RELACIONADAS | 195.000,00 C | 195.000,00 | 0,00 | 195.000,00 D | 0,00 |
| 2.1.12.01 | CONTAS A PAGAR PARTES RELACIONADAS | 195.000,00 C | 195.000,00 | 0,00 | 195.000,00 D | 0,00 |
| 2.1.12.01.001 | CONTAS A PAGAR COMISSOES PARTES RELACION | 195.000,00 C | 195.000,00 | 0,00 | 195.000,00 D | 0,00 |
| 2.1.13 | PROVISOES TRABALHISTAS | 5.452.470,08 C | 4.918.115,53 | 552.691,03 | 4.365.424,52 D | 1.087.045,56 C |
| 2.1.13.01 | PROVISAO DE FERIAS E ENCARGOS | 1.869.971,31 C | 1.839.200,70 | 246.113,11 | 793.087,59 D | 1.076.883,72 C |
| 2.1.13.01.001 | PROVISAO DE FERIAS | 1.869.971,31 C | 1.839.200,70 | 93.264,26 | 945.936,44 D | 924.034,87 C |
| 2.1.13.01.003 | PROVISAO DE POTS E FERIAS | 0,00 | 0,00 | 152.848,85 | 152.848,85 C | 152.848,85 C |
| 2.1.13.02 | PROVISAO DE 13 SALARIO E ENCARGOS | 361.135,36 C | 877.551,42 | 306.577,90 | 570.973,52 D | 10.161,84 C |
| 2.1.13.02.001 | PROVISAO DE 13 SALARIO | 361.135,36 C | 877.551,42 | 278.214,39 | 377.377,89 D | 10.161,84 C |
| 2.1.13.02.003 | PROVISAO DE POTS E 13 SALARIO | 182.195,53 C | 320.659,04 | 27.063,51 | 183.595,53 D | 0,00 |
| 2.1.13.03 | OUTRAS PROVISOES TRABALHISTAS | 3.001.363,41 C | 3.001.363,41 | 0,00 | 3.001.363,41 D | 0,00 |
| 2.1.13.03.002 | PROVISAO DE BOMTS FUNCIONARIOS | 3.001.363,41 C | 3.001.363,41 | 0,00 | 3.001.363,41 D | 0,00 |
| 2.1.15 | OUTRAS PROVISOES | 1.335.000,00 C | 473.000,00 | 0,00 | 473.000,00 D | 862.000,00 C |
| 2.1.15.03 | PROVISAO DE DESPESAS | 1.335.000,00 C | 473.000,00 | 0,00 | 473.000,00 D | 862.000,00 C |
| 2.1.15.03.001 | PROVISAO DE DESPESAS CONTABILIS AUDITOR | 140.000,00 C | 140.000,00 | 0,00 | 140.000,00 D | 0,00 |
| 2.1.15.03.004 | PROVISAO DE DESPESAS DE SERVICIOS TERCEIR | 1.195.000,00 C | 333.000,00 | 0,00 | 333.000,00 D | 862.000,00 C |
| 2.1.21 | RECEITAS A REALIZAR | 0,00 | 151.666,71 | 151.666,71 | 0,00 | 0,00 |
| 2.1.21.01 | RECEITAS A REALIZAR | 0,00 | 151.666,71 | 151.666,71 | 0,00 | 0,00 |
| 2.1.21.01.001 | RECEITAS FUTURAS A REALIZAR VENDOR | 0,00 | 151.666,71 | 151.666,71 | 0,00 | 0,00 |
| 2.4 | EXIGIVEL A LONGO PRAZO | 13.715.986,05 C | 26.664.808,80 | 51.100.334,84 | 14.435.396,04 C | 28.151.382,09 C |
| 2.4.01 | FORNecedores GERAL DE LONGO PRAZO | 408.333,25 C | 408.333,25 | 0,00 | 408.333,25 D | 0,00 |
| 2.4.01.01 | FORNEC NACIONAIS MERC DE VENDA E REVENDA | 408.333,25 C | 408.333,25 | 0,00 | 408.333,25 D | 0,00 |
| 2.4.01.01.001 | FORNEC DE LIVROS E ARTIGOS PEDAGOGICOS | 408.333,25 C | 408.333,25 | 0,00 | 408.333,25 D | 0,00 |
| 2.4.03 | EMPRESTIMOS E FINANCI DE LONGO PRAZO | 5.738.984,40 C | 34.235.432,01 | 50.226.460,13 | 15.991.028,12 C | 21.730.012,52 C |
| 2.4.03.01 | EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS DE CAPITAL | 5.738.984,40 C | 34.235.432,01 | 50.226.460,13 | 15.991.028,12 C | 21.730.012,52 C |
| 2.4.03.01.073 | RF BANCO ITAU LEASING S/A | 481.180,97 C | 395.928,72 | 0,00 | 395.928,72 D | 185.252,25 C |
| 2.4.03.01.075 | RF TING S/A- CAPITAL DE GIRO | 5.263.160,56 C | 5.263.160,56 | 0,00 | 5.263.160,56 D | 0,00 |
| 2.4.03.01.100 | LEASING A PAGAR LET 11428 LP | 0,00 | 0,00 | 50.160.000,00 | 50.160.000,00 C | 50.160.000,00 C |
| 2.4.03.01.999 | JUROS APROPRIAR LEASING LP | 105.357,13 D | 28.576.342,73 | 66.460,13 | 28.509.882,60 D | 28.615.239,73 D |
| 2.4.09 | PARCELAMENTOS DE IMPOSTOS E CONTRIBUICOES | 6.064.944,21 C | 572.545,74 | 0,00 | 572.545,74 D | 5.492.398,47 C |
| 2.4.09.01 | PARCELAMENTOS TRIBUTARIOS E FISCAIS A PA | 6.064.944,21 C | 572.545,74 | 0,00 | 572.545,74 D | 5.492.398,47 C |
| 2.4.09.01.131 | LET 1194109 REFORMAS APT COORDIEN | 6.064.944,21 C | 572.545,74 | 0,00 | 572.545,74 D | 5.492.398,47 C |
| 2.4.15 | OUTRAS PROVISOES LONGO PRAZO | 1.450.000,00 C | 986.570,36 | 465.541,46 | 511.028,90 D | 928.971,10 C |
| 2.4.15.05 | PROVISAO DE CONTINGENCIAS LONGO PRAZO | 1.450.000,00 C | 986.570,36 | 465.541,46 | 511.028,90 D | 928.971,10 C |
| 2.4.15.05.004 | PROVISAO DE OUTRAS CONTINGENCIAS | 1.450.000,00 C | 986.570,36 | 465.541,46 | 511.028,90 D | 928.971,10 C |
| 2.4.21 | RESULTADO DE EXERCICIOS FUTUROS | 53.724,19 C | 462.057,44 | 408.333,25 | 53.724,19 D | 0,00 |
| 2.4.21.01 | RESULTADO DE EXERCICIOS FUTUROS | 53.724,19 C | 462.057,44 | 408.333,25 | 53.724,19 D | 0,00 |
| 2.4.21.01.001 | RECEITAS FUTURAS A REALIZAR | 53.724,19 C | 462.057,44 | 408.333,25 | 53.724,19 D | 0,00 |

Veja-se que o passivo circulante era de R\$ 8.833.218,40 em 30/11/2010 e foi reduzido para R\$ 7.083.597,64 em 31/12/2010. Já o passivo exigível a longo prazo elevou-se de R\$ 13.715.986,04 para R\$ 28.151.382,09 (vide conta 2.4 e seguintes), em função de empréstimos bancários, porém, as despesas financeiras contabilizadas foram de apenas R\$ 174.356,62 (conta 6.3.01.02). Logo, em princípio, não se pode identificar uma influência direta no resultado da empresa em face do aumento das obrigações contabilizadas em seu passivo.

E mais: a escrituração contábil apresentada pela empresa durante a auditoria permitiria uma análise individualizada dessas contas do passivo, pelo que, a meu ver, a Fiscalização poderia ter feito intimações para solicitar comprovações específicas ao invés de exigir todo o passivo, conforme item 2 da intimação de fl. 383. Vejamos:

2 - DA REITERAÇÃO DE REINTIMAÇÃO

2.1 - Tendo em vista o acima citado em 1.2, assim como a solicitação anexa (através de mensagem eletrônica), fica a fiscalizada, através do presente ato, REITERADA DA REINTIMAÇÃO a, no PRAZO de 20 (VINTE) dias, comprovar a composição do passivo mediante preenchimento da planilha anteriormente encaminhada, relativamente ao ano-calendário de 2010, e que deverá ser apresentada em papel e com todas as páginas devidamente assinadas.

Interessante observar que a Fiscalização em momento algum alertou a fiscalizada de qual seria as consequências da falta de comprovação do passivo, até porque o normal seria aplicar a presunção legal de omissão de receitas de que trata o art. 282 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) quanto as obrigações contraídas em dezembro/2010 que não fossem comprovadas.

Além disso, a Fiscalização apontou, equivocadamente, que haveria erro no montante das receitas de dezembro/2010 e, em relação aos custos e despesas, nada apurou, tampouco quanto a adições ou exclusões indevidas no Lalur.

Formei convencimento de que as justificativas fiscais para o arbitramento dos lucros da empresa são insuficientes, pelo que deve ser afastado.

Perfeitas as observações feitas no acórdão recorrido, principalmente quanto à desnecessidade do arbitramento. Essa forma de apuração é medida extrema, que deve ser adotada, principalmente, quando restar impossível a apuração da base de cálculo do imposto de acordo com a forma de tributação escolhida pelo Contribuinte. Cite-se o exemplo de imprestabilidade da escrituração para tanto. Não é o caso dos autos.

Conforme bem colocado acima, o simples fato de a Contribuinte não ter comprovado a totalidade das obrigações existentes no passivo, por si só, não causam prejuízo direto à apuração do Lucro Real, prejuízo este que não foi apontado pela Fiscalização.

Assim, também sou da opinião de que o arbitramento foi feito erroneamente, haja vista a ausência de motivo justo para tanto.

Restaria, ainda, a apreciação da segunda infração apurada pela Fiscalização, que diz respeito ao ganho de capital. Assim, passamos a analisá-lo. Neste ponto, assim se manifestou o acórdão recorrido:

No item 10.3 do TVF essa infração está assim descrita:

"(...)

10.3.1 - Conforme relatado em 5.4.5, a fiscalizada deixou de oferecer à tributação o valor do ganho de capital apurado em virtude da quitação da PARCELA SUBSEQUENTE, no o valor de R\$ 27.364.188,83 (vinte e sete milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, cento e oitenta e oito reais e oitenta e três centavos), com dação em pagamento de bens que perfazem R\$ 15.937.050,00 (quinze milhões, novecentos e trinta e sete mil e cinquenta reais);

10.3.2 - Assim sendo, ficou caracterizada, em 21/12/2010, a alienação, sujeita à apuração do ganho de capital pela diferença entre o valor da dívida exonerada e o valor contabilizado do conjunto de bens objeto da dação exoneradora, conforme abaixo:

(...)"

As Impugnantes contestam essa parcela da exigência em alegações trazias nos tópicos VII e seguintes da peça impugnatória, (verbis):

"(...) a empresa compradora —Anhanguera - firmou contrato de compra e venda com as vendedoras — Nelly e Lea— para aquisição das quotas de uma sociedade empresária — UNIPLI (Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda.), cujo Contrato segue anexo (doc. 6).

119. Uma das parcelas acordada, denominada Parcela Subsequente, seria de R\$ 27.364.188,83 (vinte e sete milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, cento e oitenta e oito reais e oitenta e três centavos), a qual fora supostamente quitada pela compradora com a dação em pagamento de bens que perfazem a quantia de R\$ 15.937.050,00 (quinze milhões, novecentos e trinta e sete mil e cinquenta reais).

120. Diante disso, a Doutra Fiscalização entendeu restar caracterizada alienação sujeita à apuração de ganho de capital pela diferença entre o valor da dívida exonerada e o valor contabilizado do conjunto de bens dados em pagamento.

121. No entanto, mesmo se considerasse válido o raciocínio do Sr. Fiscal, o qual será posteriormente combatido pela demonstração da não verificação de ganho de capital na operação mencionada, verifica-se ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, o que é passível de nulidade do lançamento.

122. Observa-se que por meio deste lançamento fiscal lavrado contra o sujeito passivo então fiscalizado, a UNIPLI, imputa-se a ele ganho de capital oriundo da mencionada operação. Contudo, a UNIPLI não é parte da negociação (vendedora e compradora), mas, sim, OBJETO da transação comercial.

123. Como é consente, em um instrumento de compra e venda, fica obrigado o comprador a pagar ao vendedor determinada quantia em troca do recebimento do objeto negociado!

124. Se o Aditivo Contratual firmado entre a compradora e as vendedoras mencionado no Termo de Constatação possibilitou a quitação por meio da dação de imóveis, trata-se de mera deliberação entre as partes. Ademais, cabe à compradora — Anhanguera — decidir como pagaria sua dívida, se em espécie, se por meio da dação de bens de seu próprio patrimônio ou por meio da dação de imóveis de qualquer outra empresa que possua.

(...)

125. Assim, se houve algum ganho com a diminuição do valor acordado e o valor pago, este se deu em favor da COMPRADORA, jamais em favor do OBJETO de compra, que fora a UNIPLI, ora atuada.

126. Portanto, verifica-se erro na identificação do sujeito passivo que supostamente auferiu ganho de capital, razão pela qual este lançamento merece ser anulado, em consonância com o entendimento já pacificado pelo CARF, como atestam os acórdãos abaixo transcritos:

(...)

125. Assim, se houve algum ganho com a diminuição do valor acordado e o valor pago, este se deu em favor da COMPRADORA, jamais em favor do OBJETO de compra, que fora a UNIPLI, ora atuada.

126. Portanto, verifica-se erro na identificação do sujeito passivo que supostamente auferiu ganho de capital, razão pela qual este lançamento merece ser anulado (...)"

Verifica-se de plano que cabe razão à impugnante também quanto a esta matéria. Isso porque a obrigação a ser paga era mesmo da empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA, sendo que não há elementos nos autos indicando a ocorrência de novação ou assunção dessa dívida pela UNIPLI.

De fato, os bens dados em pagamento faziam parte do patrimônio da UNIPLI (contribuinte atuada), porém, conforme asseverado pela própria Fiscalização nos itens 5.4.3 e seguintes do TVF, no dia 21/10/2010 foi realizada uma cisão parcial da

UNIPLI, sendo que parte do patrimônio da empresa foi vertido para a empresa RIGA PARTICIPAÇÕES, cujas cotas foram a seguir transferidas às Sras. NELLY e LEA para quitação da chamada "Parcela Subsequente". Vejamos a descrição dos fatos no TVF.

"(...)

5.4.5 - Em decorrência, é promovida a redução do capital social, conforme item 4.1 do referido documento: "Em virtude da cisão parcial da Sociedade ora aprovada, o capital social da Sociedade é reduzido no valor de R\$ 15.937.050,00 (...) equivalente à parcela do patrimônio que será vertida para as sociedades RIGA PARTICIPAÇÕES LTDA. e XISTO EDUCAÇÃO BÁSICA LTDA., passando dos atuais R\$ 20.195.000,00 (vinte milhões, cento e noventa e cinco mil reais), para R\$ 4.257.949 (quatro milhões, duzentos e cinqüenta e sete mil, novecentos e quarenta e nove reais), com o conseqüente cancelamento de 15.937.050 (quinze milhões, novecentos e trinta e sete mil e cinqüenta) quotas representativas do seu capital social."

Conforme se conclui, a aludida redução do capital social no valor de R\$ 15.937.050,00 (...), devido à cisão parcial, foi promovida com o intuito de consolidar a quitação, através de dação em pagamento, da dívida assumida, quer seja: a PARCELA SUBSEQUENTE, no valor de R\$ 27.364.188,83 (vinte e sete milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, cento e oitenta e oito reais e oitenta e três centavos).

Resumindo, temos que uma dívida de R\$ 27.364.188,83 foi quitada com dação em pagamento de bens que perfazem, na escrituração da fiscalizada, R\$ 15.937.050,00.

Assim sendo, ESTÁ PERFEITAMENTE CARACTERIZADA A ALIENAÇÃO SUJEITA À APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL, vez que se trata de dação de bem em pagamento de dívida de maior valor, DEVENDO O GANHO DE CAPITAL SER APURADO PELA DIFERENÇA ENTRE O VALOR DA DÍVIDA EXONERADA E O VALOR CONTABILIZADO DO CONJUNTO DE BENS OBJETO DA DAÇÃO EXONERADORA, (...)"

Registre que essa redução do capital da UNIPLI está devidamente registrada na contabilidade da empresa, sendo que a cópia dos livros contábeis e atos societários estão juntados nos autos deste processo (fls. 456 a 941).

Logo, não há que falar inexistência de ganho de capital pela não transferência dos imóveis. Isso porque, o pagamento não se deu mediante integral de imóveis e sim pela transferência de cotas da empresa RIGA, conforme instrumento de Alteração e Consolidação Contratual às fls. 762 e seguintes.

O fato gerador do ganho de capital ocorreu mesmo em 21/12/2010 (fl. 775), quando as cotas da RIGA foram transferidas às "vendedoras" pela ANHANGUERA.

Portanto, é de clareza solar o ganho de capital obtido pela ANHANGUERA ao quitar sua dívida de R\$ 27.364.188,83 com dação em pagamento de cotas da empresa RIGA, cujo valor contábil eram de R\$ 15.937.050,00.

A Fiscalização deixou de atentar ao fato de que a cisão da UNIPLI (redução de capital) foi feita sem qualquer reavaliação, tanto assim que a dívida da ANHANGUERA no valor de R\$ 27,3 milhões foi paga com cotas representativas de bens no valor contábil de R\$ 15,9 Milhões. Ocorre que essas operações pelo valor contábil tem amparo na legislação do Imposto de Renda - art. 238 do RIR/99, cuja base legal encontra-se no art. 22 da Lei nº 9.249/1995.

Logo, o correto seria mesmo constituir o crédito tributário relativo ao ganho de capital contra a empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA., pelo que essa parte da exigência deve mesmo ser exonerada.

Diante do exposto acima, resta evidente mais um erro cometido pela Autoridade Fiscal ao designar como sujeito passivo do ganho de capital a própria Fiscalizada. Como ficou muito bem evidenciado pelo acórdão recorrido, o crédito tributário relativo ao ganho de capital deveria ter sido constituído contra a empresa ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. Esta era a verdadeira detentora, primeiramente do patrimônio que foi vertido com a cisão da Fiscalizada e, depois, das cotas entregues a NELLY e LEA, das empresas RIGA e XISTO.

No meu entendimento, nesta operação, teria havido ainda um outro fato gerador de ganho de capital, justamente quando da alienação das cotas que NELLY e LEA detinham, relativas à SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA, cujo valor era de R\$195.000,00 (logo após a transformação societária), e que foram compradas pela ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA, em transação envolvendo valores superiores a R\$68 milhões, segundo a Fiscalização. Mas, a Fiscalização não percebeu esse fato.

Neste caso, a Fiscalização tributou a diferença entre o valor devido, relativo à parcela dita "Subsequente", de 27,3 milhões, e o dos bens que constavam no patrimônio da Fiscalizada por R\$15,9 milhões, integralizados no patrimônio das empresas RIGA e XISTO. Ora, evidente que, se houve algum ganho nessa transação, ele foi auferido pela ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA, que quitou uma dívida de R\$27,3 milhões com bens ou quotas que valiam apenas R\$15,9 milhões.

Portanto, também neste caso, não há como fugir das mesmas conclusões a que chegou a DRJ/RPO, devendo a tributação sobre o ganho de capital, conforme a apuração feita pela Autoridade Fiscal, ser totalmente afastada por erro na sujeição passiva.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves