



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.014401/2009-90  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1302-005.846 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de outubro de 2021  
**Recorrente** WORLD STUDY BRAZIL NETWORK & EDUCAÇÃO INTERCULTURAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

**MATÉRIA NÃO PROPOSTA EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.**

As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento, tendo o sujeito passivo sido cientificado dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

**APLICAÇÃO DE LEI. INCONSTITUCIONALIDADE. CARF. INCOMPETÊNCIA.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

Ano-calendário: 2005

**CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITAS**

Caracterizam-se como omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM COMPROVADA. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. OMISSÃO DIRETA DE RECEITAS**

Caracterizam omissão direta de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, mas que não houverem sido registrados na escrituração comercial e computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos.

**CRÉDITOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MEROS REPASSES DE RECURSOS. RECEITAS DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITAS. NÃO CONFIGURAÇÃO**

Não se caracterizam-se como omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, comprove se tratar de meros repasses de receitas de terceiros que transitam por suas contas para pagamentos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

**AUSÊNCIA REITERADA DE ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO ZERADA OU COM ÍNFIMA RECEITA. SONEGAÇÃO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA.**

A reiterada omissão do sujeito passivo em relação ao dever de registrar em sua escrituração comercial a íntegra das suas receitas, alinhada à apresentação de declaração de informações inteiramente em branco ou em valor ínfimo, revela a conduta de sonegação, consistente na ação/omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador, de modo a justificar a qualificação da multa de ofício.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2005

**CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. MESMA DECISÃO.**

Ao lançamento reflexo relativo à CSLL, não havendo razão para entendimento diverso, aplica-se a mesma decisão adotada em relação ao lançamento principal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2005

**COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO. MESMA DECISÃO.**

Ao lançamento reflexo relativo à COFINS, não havendo razão para entendimento diverso, aplica-se a mesma decisão adotada em relação ao lançamento principal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2005

PIS/PASEP. LANÇAMENTO REFLEXO. MESMA DECISÃO.

Ao lançamento reflexo relativo à Contribuição ao PIS/PASEP, não havendo razão para entendimento diverso, aplica-se a mesma decisão adotada em relação ao lançamento principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, quanto à parte conhecida, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para determinar a exoneração das parcelas relativas a meros repasses de valores, conforme discriminadas no voto do Relator, vencido o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, que votou por dar provimento ao recurso em maior extensão, para exonerar também a qualificação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão n.º 02-26.423, de 15 de abril de 2010, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo acima identificado (fl. 2.337/2.355).

O presente processo se refere a Autos de Infração lavrados para a exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos períodos de apuração contidos no ano-calendário de 2005 (fls. 03/39).

Conforme se observa dos autos, o procedimento fiscal teve início, em 10 de junho de 2008, junto ao endereço cadastral da Recorrente (Av. do Contorno, 4480, S/1509/1510, Funcionários, Belo Horizonte/MG), ocasião em que o Termo de Início de Fiscalização de fls. 40/42, por meio do qual se exigia a apresentação de extratos bancários e livros e documentos contábeis e fiscais, foi recebido pela Sra. Gabriela M. B. Salles.

Por meio da Petição de fls. 43/44, foi informado que a Sra. Gabriela havia se retirado do quadro societário da pessoa jurídica, em 14 de fevereiro de 2008, não possuindo poderes para atuar em nome da Recorrente, cujo novo endereço seria a Av. Sete de Setembro, 4698, sala 1201, Batel, Curitiba/PR. Foi requerida dilação do prazo para atendimento ao Termo de Início, a qual foi deferida, conforme fls. 71/72.

Na resposta apresentada, em 24 de julho de 2008, a Recorrente apresentou alguns livros e documentos, porém se insurgiu contra a exigência de apresentação dos dados da sua movimentação bancária, sob o fundamento de que inexistira fundamento legal para abrir mão de “garantia constitucional fundamental”, sem que houvesse “justificada fundamentação a demonstrar a necessidade, a razoabilidade e a finalidade do procedimento instaurado”. Requereu, ainda, que o procedimento fiscal fosse deslocado para a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR (fls. 73/77). Naquele documento, esclareceu

13. Com efeito, cabe frisar que a Fiscalizada trabalha com intercâmbio estudantil, intermediando a contratação de cursos de ensino no exterior entre o estudante e a instituição de ensino. Dessa forma, boa parte dos valores que circulam em suas contas correntes tratam-se de pagamentos feitos por estudantes para instituições de ensino, companhias aéreas, hospedagens, seguro viagens e outras despesas que passam por suas contas para, posteriormente, serem remetidos para seus legítimos destinatários.

A autoridade fiscal lavrou, então, o Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 179/185, no qual relata o insucesso na localização da Recorrente no endereço constante do cadastro da Receita Federal, e da justificativa para a ciência do Termo de Início na pessoa da Sra. Gabriela Maria Borgerth Salles, ainda sócia da Recorrente, conforme informações contidas no mencionado cadastro. Decidiu-se pela manutenção do procedimento fiscal perante a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte e reintimou-se a pessoa jurídica a apresentar os documentos não apresentados em resposta ao Termo de Início.

Em resposta datada de 03 de outubro de 2008, basicamente, reiterou-se o que já afirmado anteriormente, quanto à unidade responsável pelo procedimento fiscal e à apresentação das informações bancárias, e pugnou-se por nova dilação do prazo para atendimento, deferida conforme fls. 194/195.

Em 03 de novembro de 2008, a Recorrente afirmou ter diligenciado junto às instituições bancárias e obtido os extratos de suas contas, mas que estaria providenciando a elaboração de planilha para a melhor demonstração de suas receitas, uma vez que a movimentação em sua conta corrente não espelharia fielmente aquelas. Para tanto, demandou mais uma dilação de prazo (fls. 196/198), deferida, parcialmente, pela autoridade fiscal, com alerta de que a não apresentação dos documentos exigidos implicaria no agravamento da multa de ofício (fls. 200/201).

Junto à Petição apresentada em 05 de dezembro de 2008, a Recorrente se limitou a fornecer cópias de declarações fiscais retificadoras apresentadas à Receita Federal e a alegar, mais uma vez, que o montante de sua movimentação bancária não representaria os seus resultados (fls. 203/204).

Foram emitidas, então, Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) às instituições bancárias nas quais a Recorrente possuiria conta, resultando na obtenção dos seus extratos bancários e documentos cadastrais (fls. 289/642).

A Recorrente foi intimada a comprovar, por meio da “apresentação de documentação hábil e idônea”, a origem dos recursos creditados em suas contas bancárias (fls. 643/688), ao que respondeu com a apresentação de planilha, indicando as folhas do Livro Diário em que constariam os lançamentos correspondentes aos créditos bancários e cópia do referido Livro (fls. 696/994), não registrado perante a Junta Comercial, além de novas declarações retificadoras.

Em 26 de maio de 2009, a Recorrente foi intimada a apresentar documentação hábil e idônea dos registros constantes da conta “5004.0 – Fornecedores – Intercâmbio” do Livro Diário fornecido à fiscalização (fls. 1.093/1.095), ao que respondeu com pedido de dilação de prazo (fls. 1.097/1.098). A autoridade fiscal deferiu a referida prorrogação e intimou a Recorrente a comprovar as providências relacionadas à comunicação à Receita Federal da alteração de domicílio tributário (fls. 1.117/1.120).

No último dia do prazo, a Recorrente apresentou diversos documentos em atendimento à Intimação Fiscal, sendo boa parte deles em língua estrangeira (fls. 1.122/1.569).

Houve, então, a lavratura dos autos de infração, sendo que a autoridade fiscal considerou que não houve a efetiva comprovação de que os créditos bancários no montante de R\$ 5.757.794,62 corresponderiam a operações de repasse de valores pertencentes a terceiros, pelo que foram consideradas receitas omitidas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em relação a um segundo grupo de valores, nos totais de R\$ 646.034,05 e R\$ 517.092,07, considerados pela própria Recorrente como efetiva receita operacional, foi constatada a omissão de registro contábil e declaração ao Fisco.

Por fim, em relação às receitas originalmente declaradas, foi registrada a aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento), em lugar de 32% (trinta e dois por cento), como adequado à prestação de serviços em geral, de modo que exigidos os valores correspondentes à diferença.

A descrição pormenorizada do lançamento consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.699/1.731, no qual se registra, ainda, a inadmissibilidade das declarações retificadoras apresentadas ao longo do procedimento fiscal e a justificativa para a aplicação da multa de ofício nos percentuais de 112,5% (cento e doze, vírgula cinco por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), decorrente do agravamento e da qualificação da penalidade.

Após a ciência, a Recorrente apresentou a Impugnação de fls. 1.741/1.774, na qual detalhou a atividade por ela desenvolvida, para justificar o trâmite de recursos em suas contas bancárias, os quais não seria efetivas receitas, mas “ingressos feitos pelas franquias para pagamento de franqueadores”. Solicitou a realização de diligência, para a juntada e análise dos documentos comprobatórios das suas alegações. Alegou que não estariam sendo observados os princípios regentes da Administração Pública, conforme previsão do art. 37 da Constituição Federal e invocou o princípio da verdade material, para justificar a realização de diligência.

Quanto ao mérito do lançamento, reiterou a alegação de que haveria equívoco em se considerar todos os valores que transitaram em suas contas bancárias como efetivas receitas; e afirmou que haveria valores considerados no lançamento que seriam oriundos da divisão de custos de publicidade, com os franqueados.

Finalmente, quanto à multa de ofício, defendeu o seu caráter confiscatório; a sua inaplicabilidade, ante o disposto no art. 42, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996; e o não cabimento do agravamento, uma vez que teria atendido às intimações formuladas para apresentação de documentos.

No Acórdão de primeira instância (fls. 2.337/2.355), rejeitou-se, inicialmente, o pedido de realização de diligência, por se considerar que a Recorrente, apesar de haver tido reiteradas oportunidades para apresentar os elementos de prova exigidos, não o fez. Refutou-se, ainda, a alegação de violação, na autuação, a princípios constitucionais que norteiam a Administração Pública.

Em relação ao mérito, considerou-se que os comprovantes apresentados pela Recorrente não seriam suficientes para comprovar a origem dos créditos realizados em suas contas bancárias, de modo que acertado o lançamento de ofício. Quanto à aplicação da multa de ofício agravada e qualificada, destacou-se a sua previsão legal, que não pode ser afastada no julgamento administrativo, sob alegações de inconstitucionalidade; e o cabimento ante a ausência de atendimento às intimações fiscais.

Por fim, apontou-se que as transferências entre conta de mesma titularidade já teriam sido excluídas no lançamento e que as demais omissões de receita apontadas na autuação não teriam sido objeto de contestação.

No Recurso Voluntário apresentado (fls. 2.381/2.425), a Recorrente sustenta, preliminarmente, a nulidade do lançamento por cerceamento do seu direito de defesa, que teria se embasado em amostragem e presunção; e, ainda, pelo cometimento de suposto “ERRO GROSSEIRO”, na base de cálculo da multa de ofício. Haveria nulidade da autuação, ademais, por haver sido indeferida a realização de diligência, o que representaria cerceamento do direito de defesa; e nulidade da decisão recorrida, por ser contrária às provas dos autos. Em várias passagens das preliminares se refere a suposta exigência de que “os documentos fossem traduzidos e juramentados”.

Quanto ao mérito, repetem-se as explicações acerca da sistemática das atividades desempenhadas pela Recorrente, trata-se acerca do conceito de renda, para a tributação da pessoa jurídica, e se manifesta o desacordo com a tributação sobre a movimentação bancária. Argui-se, ainda, que as receitas declaradas não foram excluídas da soma dos depósitos bancários considerados na base de cálculo do lançamento.

Em outro tópico, apresenta-se longo arrazoado entre os regimes de apuração do IRPJ, para concluir como incompatível com a tributação com base no Lucro Presumido a exigência de explicação e comprovação de cada depósito bancário. Trata-se, ainda, de normas e conceitos relativos aos contratos de franquia. E se apresenta tabela que, supostamente, esclareceria a natureza de cada crédito nas contas bancárias da Recorrente.

Finalmente, pugna-se pela apresentação de provas em qualquer momento processual; sustenta-se a nulidade, por iliquidez, dos autos de infração; alega-se a inexistência de omissão de receitas; questiona-se o arbitramento do lucro (?); defende-se a aplicação da interpretação mais benigna na aplicação da multa de ofício; afirma-se que estaria provada a boa fé da Recorrente a ser considerada na graduação da penalidade imposta; alega-se a ocorrência de *bis in idem*; e sustenta-se o caráter confiscatório da multa de ofício.

Foi apresentada uma grande quantidade de documentos comprobatórios, conforme Anexos de fls. 2.432/4.238.

O processo foi, inicialmente, distribuído, por sorteio, ao Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, sendo que, ante a renúncia ao mandato daquele (fl. 2.431), foi redistribuído, também por sorteio, a este Conselheiro.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

### 1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 14 de julho de 2010 (fl. 2.377), e apresentou o seu Recurso, em 12 de agosto do mesmo ano (fl. 2.381), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procurador da pessoa jurídica, devidamente constituído à fl. 2.426.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Conforme relatado, porém, o Recurso Voluntário veicula uma série de matérias não abordadas pela Recorrente na Impugnação apresentada, conforme apontadas a seguir:

- (i) nulidade do lançamento por cerceamento do seu direito de defesa, já que teria se embasado em amostragem e presunção;
- (ii) nulidade do lançamento por cometimento de suposto “ERRO GROSSEIRO”, na base de cálculo da multa de ofício;
- (iii) nulidade da autuação por haver sido indeferida a realização de diligência, o que representaria cerceamento do direito de defesa;
- (iv) nulidade, por iliquidez, dos autos de infração;

- (v) incompatibilidade do conceito de renda e da tributação sobre a movimentação bancária;
- (vi) ausência de exclusão das receitas declaradas da soma dos depósitos bancários considerados na base de cálculo do lançamento;
- (vii) incompatibilidade da tributação com base no Lucro Presumido e da exigência de explicação e comprovação de cada depósito bancário ocorrido nas contas da Recorrente;
- (viii) inaplicabilidade do arbitramento do lucro;
- (ix) aplicação da interpretação mais benigna na aplicação da multa de ofício;
- (x) boa fé da Recorrente a ser considerada na graduação da penalidade imposta;
- (xi) ocorrência de *bis in idem* no lançamento.

Nos termos da legislação de regência do processo administrativo fiscal, a Impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo dela constar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas das alegações (arts. 14 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ou seja, é nesse instante em que se delimita a matéria objeto do contencioso administrativo, não sendo admitido ao contribuinte e à autoridade *ad quem* tratar de matéria não questionada por ocasião da Impugnação, sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do devido processo legal.

Podem ser excepcionadas as matérias que possam ser conhecidas de ofício pelo julgador, a exemplo das matérias de ordem pública, no que não se enquadra a maior parte dos tópicos acima apontados.

Trata-se, pois da preclusão consumativa, sobre a qual leciona Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. vol. 1, p. 432):

A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele.

É exatamente o caso dos presentes autos. O Recorrente não pode, em sede de Recurso Voluntário ao CARF, trazer matérias que poderiam, e deveriam, ter sido opostas naquele primeiro recurso.

A questão se relaciona ainda com a extensão do efeito devolutivo dos recursos, sobre a qual o mesmo autor (Curso de Direito Processual Civil, 13a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 3, p. 143) se manifesta nos seguintes termos:



A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: tantum devolutum quantum appellatum. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC).

Deste modo, cabe reconhecer a preclusão em relação às referidas alegações, à exceção das nulidades apontadas nos itens (i) a (iv) e da aplicação da interpretação mais benigna (item ix), por configurarem matérias de ordem pública e/ou cognoscíveis de ofício.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento, com exceção das matérias alcançadas pela preclusão.

## **2 DOS CRÉDITOS DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDOS**

Como apontado na decisão recorrida, o segundo grupo de valores tributados, nos totais de R\$ 646.034,05 e R\$ 517.092,07, considerados pela própria Recorrente como efetiva receita operacional, não foram objeto de Impugnação, pelo que devem ser considerados definitivamente constituídos, sem que sejam abrangidos pelo contencioso administrativo.

## **3 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE**

No longo recurso apresentado, a Recorrente invoca, em tópico próprio ou ao longo da exposição, diversos vícios que ensejariam a nulidade do lançamento de ofício e da decisão recorrida. Passo a tratar de cada um deles:

### **3.1 NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO SEU DIREITO DE DEFESA, JÁ QUE TERIA SE EMBASADO EM AMOSTRAGEM E PRESUNÇÃO**

Afirma a Recorrente que o lançamento teria se embasado unicamente nos montantes depositados em suas contas bancárias, a partir dos quais teria presumido omissão de receitas. Daí, sustenta:

Salientamos, ainda, com a devida vênia, que a autuação lavrada padece de indubitosa nulidade por vários motivos, entre eles por fundamentar-se, sem incontestável prova, em mera presunção de receita, contrariando posições da jurisprudência administrativa e judicial no sentido de que a movimentação bancária, por si só, não pode alicerçar a omissão de rendimentos para fins de lançamento de imposto de Renda, sendo que os depósitos auditados padecem de caracterização de renda absoluta da referida empresa, impedindo a utilização de tais dados como fato gerador de tributos ou contribuições.

Em outra passagem, sustenta que a autuação teria sido realizada “por levantamento em amostragem” a qual levaria apenas a “uma mera presunção da ocorrência da infração”.

Nada há a ser provido em relação a tal alegação.

Os motivos de nulidade dos atos praticados no processo administrativo fiscal estão apontados no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972. *In verbis*:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

A par disso, tratando-se de lançamento de ofício, é possível, ainda, reconhecer-se a sua nulidade por vício quanto aos procedimentos previstos no art. 142 do CTN (“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”), ou, ainda, quanto à observância dos requisitos contidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

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.

No caso dos autos, a autoridade fiscal observou, rigorosamente, os preceitos acima e não se vislumbra, nem de longe, qualquer ato que implique o cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

A autuação, de fato, baseou-se em uma presunção de omissão de receitas. Porém, uma presunção estabelecida pela própria Lei, conforme art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

De acordo com o referido dispositivo legal, cabe à autoridade fiscal comprovar a existência de depósitos em contas bancárias do sujeito passivo e intimá-lo a comprovar a origem dos recursos a eles relacionados. Na ausência de comprovação da referida origem, é a própria norma legal quem autoriza que os referidos depósitos foram efetuados com recursos provenientes de receitas omitidas, as quais devem ser tributadas nas datas dos créditos nas contas bancárias do sujeito passivo.

Conforme já relatado, isto foi exatamente o que se verificou no procedimento fiscal que resultou no lançamento de ofício sob exame.

A Recorrente foi intimada, por meio do Termo de fls. 643/688, a comprovar, por meio da “apresentação de documentação hábil e idônea”, a origem dos recursos creditados em suas contas bancárias, conforme individualizados no citado documento, cumprindo-se a exigência legal.

Apesar dos documentos apresentados pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal entendeu que não houve a efetiva comprovação, em relação a créditos bancários no montante de R\$ 5.757.794,62, de que corresponderiam a operações de repasse de valores pertencentes a terceiros, pelo que foram consideradas receitas omitidas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

O erro ou acerto da conclusão da autoridade fiscal é matéria a ser apreciada como mérito do recurso. Inexiste, porém, qualquer nulidade no procedimento fiscal realizado.

Não há, ademais, qualquer levantamento por amostragem em relação aos tributos constituídos. A autoridade fiscal se valeu de tal procedimento apenas em relação a **débitos** efetuados nas contas bancárias da Recorrente, de modo a testar a veracidade da tese apresentada no sentido de que os valores que transitaram pelas citadas contas se refeririam a mera intermediação de pagamentos de clientes/parceiros-franqueados a fornecedores. Mais uma vez, nenhuma nulidade é observada.

### 3.2 NULIDADE DO LANÇAMENTO POR COMETIMENTO DE SUPOSTO “ERRO GROSSEIRO”, NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO;

A Recorrente sustenta, também, a nulidade da autuação, posto que a multa de ofício teria sido aplicada sobre “a totalidade do crédito apurado (principal + juros)”, o que seria ilegal.

Ora, além de não ser causa de nulidade do lançamento, conforme legislação transcrita no item anterior (o equívoco apontado poderia, no máximo, ensejar a redução do valor exigido), a observação dos documentos de constituição do crédito tributário não deixam dúvidas de que as multas de ofício aplicadas somente incidiram sobre o valor do principal dos créditos apurados.

Destaque-se que, em seu Recurso, a Recorrente equivocou-se, inclusive, quanto o percentual da multa de ofício aplicada, já que fala em 150%, quando foram utilizados os percentuais de 112,5% e 225%. Talvez, seja esta a origem da equivocada conclusão que ensejou a alegação ora abordada.

De todo modo, deve ser rejeitada mais esta alegação.

### 3.3 NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR HAVER SIDO INDEFERIDA A REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA, O QUE REPRESENTARIA CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Em seu recurso, a Recorrente sustenta que a autoridade fiscal “desrespeitou frontalmente o direito da Autuada em formular amplamente a sua defesa”. A razão para tanto seria o indeferimento da realização de diligência. Veja-se o conteúdo da citada alegação:

Isto porque, Houve NEGATIVA POR PARTE DA RECEITA na concessão de diligências haja vista a falta de clareza por parte da Administração quanto aos documentos que estes entendiam como necessários a comprovação das assim chamadas: *entradas x saídas*.

(...)

Assim, a lavratura do auto se ao arpejo dos Princípios como a Ampla Defesa e o Devido Processo Legal, o que de forma, efetiva culminou nos reflexos sobre a Autuação; vez que a diligência em questão, era verdadeiramente preparatória à elaboração e lavratura do Auto de Infração.

Vê-se que há confusão no teor da referida preliminar, uma vez que, embora fale em indeferimento da realização de diligência, o que seria adequado ao processo administrativo fiscal, termina por considerar a referida diligência imprescindível ao próprio lançamento fiscal, ou seja, ainda na fase procedimental.

De todo modo, a alegação deve ser rejeitada.

Em primeiro lugar, não há que se falar em requerimento e deferimento de diligência na fase de auditoria fiscal prévia à constituição do crédito tributário. Ali, há as apurações que são realizadas pela autoridade fiscal com a finalidade de reunir as provas necessárias a amparar a sua acusação consubstanciada no Auto de Infração e documentos correlatos.

No caso sob análise, foram relatadas todas as intimações formuladas pela autoridade fiscal e os desdobramentos em pedidos de prorrogações de prazos e documentos apresentados.

De outra parte, na fase contenciosa, posterior ao lançamento, a realização de diligências é uma faculdade da autoridade julgadora, no sentido de formar a sua convicção, sendo-lhe lícito deixar de determinar ou indeferir aquelas que entender desnecessárias ou impraticáveis, conforme art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Inclusive, nos termos da Súmula CARF nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Quanto à necessidade de que os documentos redigidos em língua estrangeira fossem traduzidos para a língua portuguesa por tradutor juramentado, tal exigência é imposta pelo art. 192 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

Art. 192. Em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso da língua portuguesa.

Parágrafo único. O documento redigido em língua estrangeira somente poderá ser juntado aos autos quando acompanhado de versão para a língua portuguesa tramitada por via diplomática ou pela autoridade central, ou firmada por tradutor juramentado.

Mais uma vez, nenhuma nulidade a ser reconhecida.

### 3.4 NULIDADE, POR ILIQUIDEZ, DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Finalmente, a Recorrente busca a anulação dos autos de infração “por força da sua total falta de liquidez, certeza e , por decorrência, de exigibilidade”. Assim, fundamenta a sua alegação:

A falta de liquidez resulta do excessivo valor da autuação, quando comparado ao valor obtido mediante a adoção de critérios outros, sendo estes mais adequados à legislação de regência. Vejamos:

Inadmissível, pois, a manutenção do Auto de Infração, em face da necessária retificação do valor do crédito fiscal, sob pena de caracterização de **excesso de exação**.

**Do Caráter Genérico da Autuação** - Ampliando o espectro da iliquidez do Auto de Infração, cumpre destacar que, a Autoridade Fazendária não explicitou o necessário cotejamento entre a alegada RECEITA OTIMITIDA (*sic*) APURADA (R\$ 6.920.920,74) e os valores reconhecidos pelo contribuinte (R\$ 517.092,07 e o valor da receita de Royalts R\$ 646.034,05) por mera alegação sem a necessária fundamentação dos atos decisórios, nos termos da Constituição Federal 1988, o porquê o Fisco DESCONSIDEROU E NÃO RECONHECEU os inúmeros documentos juntados\_ pela empresa que comprovavam pari i passo as:

ENTRADAS DE VALORES	~> depósitos R\$ Franqueador	~> SAÍDA DE VALORES	~> <u>transferência de moeda estrangeira aos parceiros internacionais</u>
------------------------	---------------------------------	------------------------	---

Tal motivo, parece-nos suficiente para descaracterizar a liquidez da Autuação e, por conseguinte, comprometer a exigibilidade do crédito nele estampado.

Uma vez mais, não há procedência na argumentação da Recorrente.

O suposto vício não se enquadra nas causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Poder-se-ia aventar que a alegada “falta de liquidez” macularia a autuação, por descumprimento ao art. 10 do referido Decreto. A falta de clareza dos argumentos (em que consistiria a excessividade do valor da autuação? quais seriam os critérios mais adequados? O

que motivaria a necessária retificação do valor do crédito fiscal?), contudo, é tamanha que não é possível se compreender com precisão em que consistiria o vício alegado. Como já se afirmou, o exame dos documentos de constituição do crédito tributário revelam que houve rigorosa observância das exigências contidas no citado dispositivo legal.

O que se depreende da argumentação é a irresignação com o fato de a autoridade fiscal haver rejeitado a tese apresentada pela Recorrente para justificar os créditos verificados em suas contas bancárias. Novamente, tal fato é matéria a ser apreciada na análise do mérito do recurso, não se confundindo com preliminar de nulidade da autuação.

### 3.5 NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA, POR SER CONTRÁRIA ÀS PROVAS DOS AUTOS

Em outro momento da peça recursal, a Recorrente argui a nulidade da decisão de primeira instância sob o fundamento de que esta seria contrária às provas dos autos, as quais teria sido ignorados pelos julgadores, inclusive, sob o argumento de que não estariam traduzidas por tradutor juramentado.

Em nenhum instante da decisão recorrida, rejeita-se alguma prova apresentada pela Recorrente, ou suscita-se a questão da necessidade de tradução juramentada.

Registra-se na decisão que “A interessada, também na impugnação, não apresenta os elementos que pudessem sustentar suas argumentações” e faz-se a análise dos elementos de prova apresentados, para concluir que estes não amparam as alegações contidas na Impugnação.

Deste modo, mais uma vez, o que se tem é a irresignação da Recorrente em relação à análise realizada, o que deve ser enfrentado na análise de mérito do Recurso Voluntário.

Nenhuma nulidade, portanto, a ser reconhecida, seja na autuação seja na decisão de primeira instância.

## 4 DO MÉRITO

### 4.1 DA ANÁLISE DOS ELEMENTOS DE PROVA APRESENTADOS

Alega a Recorrente que os créditos realizados em suas contas bancárias se referem a “depósitos realizados pelos Franqueados para pagamentos do intercâmbio no exterior” e as saídas de recursos a “envio destes mesmos depósitos para os cursos e universidades no exterior, apenas com a exclusão do custo da prestação dos serviços - os US\$ 80,00”.

Os elementos de prova apresentados pela Recorrente para lastrear a referida alegação foram assim descritos na decisão recorrida:

O primeiro livro Diário apresentado pela empresa “Diário 2”, cuja cópia se encontra às fls. 121/149, com as operações do ano-calendário de 2005, apresentava valores de receitas irrisórios e sem registro contábil de movimentação financeira.

Após o início da fiscalização apresentou o livro “Diário 3”, fls. 578/833, como se fosse retificador do primeiro. Agora com valores movimentados em suas contas bancárias e receitas de R\$.1.163.126,12.

As DCTF, DIPJ e DACON apresentadas, fls. 1.424/1.463, traziam inexpressivos valores e incondizentes informações com a situação analisada.

O que fez a fiscalização, respaldada na legislação que rege a matéria, foi então verificar o cumprimento das obrigações tributárias.

Assim, como já comentado antes, a empresa foi intimada e reintimada a apresentar a comprovação, com documentação hábil e idônea, dos numerários que transitaram em suas contas, o que não foi feito.

Na decisão, apresenta-se, ainda, a análise de uma operação específica destacada pela Recorrente, chegando-se à conclusão da inexistência de identidade entre os valores do crédito bancário a ser comprovado e os documentos apresentados.

Foram, portanto, ratificadas as conclusões da autoridade fiscal constante do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.699/1.731:

Contudo, do exame das cópias dos respectivos documentos apresentados pelo contribuinte para fins de comprovação dos valores que foram selecionados por amostragem por essa fiscalização, e de se constatar que, a despeito desses documentos indicarem remessas destinadas ao custeio de "cursos e congressos", beneficiando empresas sediadas no exterior, não há como evidenciar que da relação jurídica surgida em conformidade com os termos redigidos nestes documentos, possa vincular ou mesmo caracterizar o contribuinte como sendo mero "intermediário" das importâncias que ele próprio alega haver recebido dos alunos relacionados nas cópias dos *invoice* emitidos pelos beneficiários das respectivas remessas.

Ademais, **importa ressaltar que o contribuinte, em que pese duas oportunidades que lhe foram fornecidas, deixou de apresentar os originais de contratos de prestação de serviços firmados com empresas no Brasil e/ou no exterior, que pudessem eventualmente evidenciar que, de fato, prestara tão-somente senriços de intermediação de viagens de intercâmbio para o exterior. Tampouco, apresentou o contribuinte os contratos firmados com os alunos relacionados nos *invoice*, que foram juntados à sua carta resposta de fls. 961 a 1392. Agindo desta maneira, fica impossibilitada a convicção de que os valores remetidos ao exterior (discriminados sob os históricos de "CAMBIO" e de "DEB.CAMBIO" nos extratos da conta corrente mantida pela fiscalizada no Banco do Brasil sob o nº 13060-5), de fato, podem ser caracterizados como "receitas de terceiros", conforme pretende o contribuinte, e não custos necessários a obtenção das respectivas receitas operacionais, representadas pelos créditos discriminados nas contas correntes bancárias em exame.**

Desta forma, estão sendo submetidos à tributação os Créditos no valor total de R\$5.757.794,62, conforme Quadro Demonstrativo nº 2, fls. 1492 a 1510, que o contribuinte indicou no relatório anexo à sua resposta datada de 20/03/2009, fls. 541 a 577, sob o histórico "FORNECEDORES - INTERCAMBIO", uma vez que, **dos documentos por ele apresentados, não há como identificar que respectivos valores decorrem de serviços que traduzam, de fato, a mediação ou intermediação de negócios capaz de resultar para a fiscalizada, tão-somente, as responsabilidades tributárias advindas do recebimento de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela mediação na realização de negócios civis e comerciais** (RIR/1999, art. 651, inciso I). (Destacou-se)

Com o Recurso Voluntário, a Recorrente afirma estar juntando aos autos "processos completos de entradas e saídas monetárias". Apresenta, ainda, às fls. 2.406/2.407, quadros com detalhamentos da origem de alguns créditos registrados em suas contas bancárias.

Nos referidos quadros, contudo, há, meramente, a indicação da página no Livro Diário n.º 03 do registro correspondente. Não se aponta em quais folhas dos autos estariam os documentos hábeis e idôneos que dariam suporte aos referidos registros.

Foram, então, analisados os “processos completos” (fls. 2.566/3.155), de modo a verificar se as provas apresentadas corroboram as alegações da Recorrente. Do exame, constata-se que há elementos de prova referentes a créditos bancários realizados na conta da Recorrente, em sua quase totalidade, provenientes da pessoa jurídica Educatur Intercambio Ltda e destinados a remessas ao exterior.

Segue-se a descrição de algumas dessas análises:

**- Documentos de fls. 2.566/2.583**

Crédito bancário na conta n.º 13060-5, em 21/01/2005, no valor de R\$ 8.645,78, corresponderia a um pagamento no valor de R\$ 1.837,99 (relativo à aluna Márcia Cristina) e um pagamento no valor de R\$ 6.807,80 (relativo aos alunos José Filho e Luiza Miranda).

Para comprovação, são apresentados quatro vouchers, em nomes dos alunos Roseanne Moura, Roxanne do Perpétuo Socorro e José Miranda Filho (duas vezes), nos valores, respectivamente, de R\$ 775,00, R\$ 781,??, R\$ 7.184,38 e R\$ 2.022,75. Ou seja, sem qualquer correlação de valores com o crédito bancário em questão.

À fl. 2.570, comprovante de transferência da pessoa jurídica Educatur Intercambio Ltda para a Recorrente, com anotação à mão que referenda a alegação da Recorrente, exceto em relação à cobrança e valor da comissão. Na sequência, autorizações de débito, *invoices* e contratos de câmbio relativos à remessa ao exterior da íntegra do crédito bancário, o que atenta, mais uma vez, contra a alegação de que seria remunerada apenas por meio de uma comissão de US\$ 80.00.

**- Documentos de fls. 2.584/2.601**

Crédito bancário na conta n.º 13060-5, em 06/01/2005, no valor de R\$ 9.507,12, corresponderia a um pagamento no valor de R\$ 7.606,25 (relativo à aluna Isabel Miranda) e um pagamento no valor de R\$ 1.900,87 (relativo ao aluno Paulo Almeida).

Para comprovação, são apresentados dois vouchers, em nomes da aluna Isabel Miranda, datados de 04 de janeiro de 2005 e 15 de outubro de 2004, nos valores, respectivamente, de R\$ 7.022,47 e R\$ 1.602,33. Ou seja, mais uma vez, sem qualquer correlação de valores com o crédito bancário em questão.

À fl. 2.587, comprovante de transferência da pessoa jurídica Educatur Intercambio Ltda para a Recorrente, com anotação à mão que referenda a alegação da Recorrente, em relação às escolas destinatárias, exceto em relação à cobrança e valor da comissão. Na sequência, *invoices*, mensagens eletrônicas e contratos de câmbio relativos à remessa ao exterior da íntegra do crédito bancário, o que atenta, novamente, contra a alegação de que seria remunerada apenas por meio de uma comissão de US\$ 80.00.

Os documentos juntados às fls. 2.602 a 3.155 repetem o mesmo padrão, de modo que, a princípio, dever-se-ia concordar com a conclusão dos julgadores de primeira instância no



sentido de que a Recorrente não consegue comprovar que seria remunerada, exclusivamente, por meio de uma comissão, já que a ausência de apresentação dos contratos com os terceiros envolvidos nas operações (alunos, franqueadas e escola) não permite se conhecer todos os valores e obrigações envolvidos nas transações comerciais realizadas pela Recorrente.

Com o Recurso Voluntário, contudo, tais elementos são apresentados. Há contrato firmado entre o aluno e a Educatur Intercâmbio Ltda (fls. 2.713/2.718). Neste, não são fornecidos os demais detalhes da relação entre a referida pessoa jurídica e a Recorrente e formas de remuneração acordadas entre estas.

Às fls. 3.860/3.892, é apresentado o “CONTRATO PARTICULAR DE TRANSFERÊNCIA DE CONHECIMENTOS, INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS e AUTORIZAÇÃO DE USO DE MARCA, COM EXCLUSIVIDADE RECÍPROCA E OUTRAS AVENÇAS”, firmado, em 11 de agosto de 2003, entra a Recorrente e Bruno Marcondes Cerdeira, que vem a ser um dos sócios da Educatur Intercâmbio Ltda, conforme contrato social de fls. 3.896/3.898. Do referido instrumento, extrai-se que, além dos valores pagos inicialmente (“Pela utilização da marca e transferência de conhecimento”), a Educatur remunera a Recorrente na seguinte forma:

7.3 — Findo o prazo de carência acima estabelecido, BRUNO pagará a **WORLD STUDY**, ao título de royalty pela utilização da marca, os seguintes valores, por cada negócio efetivamente realizado:

- a) cursos de idiomas: 10% (dez por cento) sobre o valor da comissão que for efetivamente paga à EMPRESA.
- b) Programas "TRUE" e "TRUE at Home (Au Pair)", o valor fixo de US\$ 120,00 (cento e vinte dólares americanos);
- c) Programas em High School: o valor fixo para um semestre acadêmico de US\$ 400,00 (quatrocentos dólares americanos), e, para o ano acadêmico US\$ 500,00 (quinhentos dólares americanos)

Às fls. 3.912/3.933, é juntado aos autos “CONTRATO DE FRANQUIA EMPRESARIAL”, firmado entre a Recorrente a pessoa jurídica VITÓRIA INTERCÂMBIO E VIAGENS LTDA, no qual se estabelecem as formas de remuneração da primeira:

#### **CLÁUSULA NONA - DAS REMUNERAÇÕES E TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS**

Em decorrência da concessão de franquia objeto deste contrato a **FRANQUEADA** pagará à **FRANQUEADORA** as seguintes remunerações: Taxa de Franquia, Taxa de Royalties, Taxa de Publicidade e Propaganda e Taxa de Processamento. E ainda, pela comercialização em sua unidade dos produtos e/ou serviços da Rede, a **FRANQUEADA** transferirá para os Departamentos Específicos da **FRANQUEADORA** a Taxa de Remessa e o Saldo do Programa.

9.1 — Das Remunerações - Taxa de Franquia: Como retribuição pelos direitos que ora lhe são conferidos, pela tecnologia de atuação transferida, e pela orientação que estão recebendo no que se refere à implantação de sua unidade franqueada **WORLD STUDY**, a **FRANQUEADA** paga à **FRANQUEADORA** a Taxa de Franquia ao Sistema de Franquias **WORLD STUDY**, no valor de R\$ 23.000,00 (Vinte e três mil reais).

(...)

**9.2 — Das Remunerações — Taxa de Royalties:** Esta taxa remunera o uso continuado da marca **WORLD STUDY**; o suporte operacional e orientação contínua; a atualização tecnológica e acesso continuado ao "know-how"; o ensino da sistemática de gerenciamento, apoio e consultoria de campo da unidade franqueada; e por todos os demais benefícios que lhe possam decorrer do fato de integrar a Rede de Franquias **WORLD STUDY**.

9.2.1 - A **FRANQUEADA** remunerará quinzenalmente à **FRANQUEADORA**, conforme especificado no Mexo I — Tabela de Royalties e de Despesas com Serviços Contratados, após o início da operação da unidade franqueada e durante a vigência do presente contrato, a título de Taxa de Royalties paga sobre o valor da comissão de vendas por produtos e/ou serviços realizados e comunicados à **FRANQUEADORA**, durante o horário comercial desta.

(...)

**9.3 — Das Remunerações — Taxa de Publicidade e Propaganda:** É a contribuição mensal de cada unidade franqueada destinada a acumular recursos de toda a Rede para o "Fundo Cooperado de Publicidade e Propaganda — FCPP". O objetivo deste FCPP é o de unir recursos para divulgar a marca, os produtos, os serviços, as campanhas e promoções, os fatos e argumentos de negócios, todos ligados diretamente à franquia. Em síntese, o propósito do FCPP é simples: estimular o consumo e multiplicar os negócios na Rede.

9.3.1 — A **FRANQUEADA** se obriga e se compromete a pagar mensalmente, até o 50 (quinto) dia útil de cada mês, a **Taxa de Publicidade e Propaganda**, no valor de R\$ 270,00 (duzentos e setenta reais), que a cada ano será corrigido monetariamente, pelo IGPM (índice geral de preços do mercado), da Fundação Getúlio Vargas ou, na falta deste e nesta ordem, pelo índice oficial que vier a substituí-lo e na ausência pelo índice que melhor preserve o poder aquisitivo da moeda.

(...)

**9.4 — Das Remunerações - Taxa de Processamento:** quantia paga quinzenalmente por aluno e, portanto, por venda comunicada à **FRANQUEADORA**, durante o horário comercial desta, conforme especificado no Anexo I — Tabela de Royalties e de Despesas com Serviços Contratados, após o início da operação da unidade franqueada e durante a vigência do presente contrato, a título de despesas com o processamento de programas, a quantia equivalente a US\$80,00 (oitenta dólares americanos), paga em moeda nacional (reais), para o Departamento de Cursos.

**9.5 - Das Transferências:** Para cada programa, produto e/ou serviço comercializado, a **FRANQUEADA** se obriga a transferir, de imediato e diretamente para o Departamento responsável da **Rede WORLD STUDY**, as seguintes Taxas:

9.5.1 **Taxa de Remessa:** no valor em moeda nacional (reais) o equivalente a no máximo US\$30,00 (trinta dólares americanos) por aluno para o Departamento Financeiro, conforme especificado no Anexo I — Tabela de Royalties e de Despesas com Serviços Contratados.

9.5.2 **Saldo do Programa/ Produto:** no valor em moeda nacional (reais) equivalente ao preço líquido do programa / produto que a **FRANQUEADORA** deverá repassar aos fornecedores da Rede.

De outra parte, no Acordo de Agenciamento de fls. 2.730/2.734 (não traduzido), firmado entre a Worthing College e a Recorrente, fica estabelecida uma remuneração de 15% (quinze por cento) dos valores dos cursos pagos pelos alunos encaminhados à respectiva escola estrangeira pela Recorrente. E, no contrato (sem data) entre a World Study Intercâmbio Cultural

e a Ideal – Education Group, a primeira se compromete a comercializar e vender os produtos da segunda, sendo remuneradas segundo taxas que variam entre 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento) dos valores pagos pelos alunos (fls. 3.014/3.017). Finalmente, o acordo de representação entre a Language Studies International e a World Study (fls. 3.062/3.066) foi firmado apenas em 2009 (data posterior ao período abrangido pelo procedimento fiscal), e estabelece uma remuneração de 15% (quinze por cento) a 25% (vinte e cinco por cento) dos valores dos cursos. O mesmo se aplica ao Acordo de fls. 3.158/3.161, firmado em 2008 com o Centre Linguista Canada, e com previsão de remuneração de 25% (vinte e cinco por cento) dos valores dos cursos.

Os elementos de prova, portanto, corroboram, em parte, a alegação de defesa da Recorrente, no sentido de que alguns valores que foram depositados em suas contas bancárias se referem a mera transferência de recursos a serem repassados às instituições de educação no exterior.

Não obstante, o teor dos recursos apresentados e as referidas provas revela que a Recorrente possui diversas fontes de receitas:

- (i) Receitas de royalties, transferência de conhecimentos, uso de marca, taxa de franquia, taxa de publicidade e propaganda, taxa de processamento, taxa de remessa, comissões sobre produtos pagas pelas suas “franqueadas”;
- (ii) Diferenças cambiais – a Recorrente afirma na Impugnação que “havendo redução da taxa de câmbio entre o dia da transferência pela franquia para a franqueadora de estudante contratado e o dia de vencimento do *invoice* (cobrança da instituição de ensino), cria-se uma receita própria”;
- (iii) Receitas de comissões sobre intermediação de produtos pagas pelas Escolas estrangeiras.

De outra parte, não obstante a Recorrente afirme que não possui receitas obtidas pelas vendas de serviços diretamente aos alunos/clientes, conforme os seus atos constitutivos, o objeto social por ela desenvolvido era, no ano de 2005:

- (i) conforme a terceira alteração contratual (fls. 3.793/3.798): “**prestação de serviços de agência de viagens e turismo, organização de viagem por conta própria e intercâmbio cultural**”;
- (ii) conforme a quinta alteração contratual (fls. 3.799/3.809): “**Assessoria, Consultoria, treinamento em Educação Internacional e Intercultural, Idiomas, Turismo de Jovem, Assessoria de Viagens e Representações de Serviços na Area Educação Internacional**”

Ou seja, respeitados os contratos firmados com as franqueadas, nenhum empecilho havia a que a Recorrente auferisse receitas relativas aos referidos objetos.

A conclusão a que se chega é que, efetivamente, havia recursos que apenas transitavam pelas contas bancárias da Recorrente, sem que representassem receitas próprias. Tais montantes, contudo, restringem-se às denominadas “Taxa de Remessa” e “Saldo do Programa/Produto”.

À luz da presunção legal prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, apenas quando comprovada que a origem das receitas se referem a tais valores, poderia haver a exclusão da base de cálculo do lançamento de ofício. Em relação a todos os demais créditos bancários, por não haver sido identificada a origem, por meio de documentos hábeis e idôneos, deve ser mantida a autuação.

A partir da análise dos “processos completos” (fls. 2.566/3.155), comprova-se que se enquadram na referida situação parte dos valores referentes aos créditos a seguir discriminados. A parcelas mantidas se referem à diferença entre os créditos e os repasses efetuados, considerados como receitas tributáveis pela própria Recorrente nos quadros por ela elaborados:

Tabela 1 – Créditos relativos a meros repasses de recursos

DATA DO CRÉDITO	VALOR DO CRÉDITO BANCÁRIO (R\$)	RECEITA A SER MANTIDA (R\$)
06/01/2005	9.507,12	80,63
21/01/2005	8.645,78	91,85
10/02/2005	4.393,70	134,19
01/03/2005	5.736,03	41,46
06/04/2005	9.420,72	100,50
12/05/2005	2.500,00	---
12/05/2005	2.500,00	---
12/05/2005	2.500,00	---
12/05/2005	2.000,00	---
12/05/2005	2.500,00	---
12/05/2005	11.454,00	332,10
20/05/2005	9.185,92	159,28
09/06/2005	23.269,68	1.377,02
30/06/2005	8.394,03	162,11
15/07/2005	2.249,28	63,74
20/07/2005	10.129,39	183,78
09/08/2005	1.255,00	---
10/08/2005	3.236,40	51,62
10/08/2005	1.125,60	---
12/08/2005	72,00	30,05
16/08/2005	3.524,30	45,39
24/08/2005	6.897,47	226,03
31/08/2005	3.771,94	102,16
12/09/2005	2.322,60	43,13
28/09/2005	23.013,12	14,08
19/10/2005	6.219,22	137,91
04/11/2005	23.302,08	402,56
04/11/2005	3.000,00	337,02
04/11/2005	68,40	---
04/11/2005	7.818,54	351,68
11/11/2005	29.238,30	582,13
16/11/2005	8.014,72	135,97
18/11/2005	27.639,00	445,91
01/12/2005	3.635,56	134,39
01/12/2005	22.599,26	---
01/12/2005	57.314,22	2.068,31
05/12/2005	41.691,78	1.398,31
09/12/2005	6.612,00	---

12/12/2005	951,00	---
20/12/2005	17.088,50	497,40
20/12/2005	7.168,94	125,09

Tabela 2 – Totalização mensal das receitas a serem excluídas (Cofins e Contribuição ao PIS/Pasep)

PERÍODOS	VALOR DA RECEITA A SER EXCLUÍDA (R\$)
JAN	17.980,42
FEV	4.259,51
MAR	5.694,57
ABR	9.320,22
MAI	32.148,54
JUN	30.124,58
JUL	12.131,15
AGO	19.427,46
SET	25.278,51
OUT	6.081,31
NOV	96.825,77
DEZ	152.837,76

Tabela 3 – Totalização trimestral das receitas a serem excluídas (IRPJ e CSLL)

PERÍODOS	VALOR DA RECEITA A SER EXCLUÍDA (R\$)
1º TRIM	27.934,50
2º TRIM	71.593,34
3º TRIM	56.837,12
4º TRIM	255.744,84

#### 4.2 DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Além da arguição de que parte dos créditos bancários considerados como omissão de receitas se refeririam ao repasse de recursos das franqueadas às instituições de educação estrangeiras, a Recorrente apresenta outras alegações no Recurso Voluntário. A maior parte das alegações não merecem ser conhecidas, conforme recorte realizado na admissibilidade do Recurso. Cabe analisar apenas a questão da aplicação da multa de ofício qualificada.

A Recorrente contesta a qualificação da multa de ofício, apontando a necessidade de comprovação do dolo e pugnando pela aplicação do princípio da interpretação mais benigna, conforme art. 112 do Código Tributário Nacional.

Efetivamente, a qualificação da multa de ofício é reservada, na forma do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

No caso sob análise, a autoridade fiscal justificou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos:

Conforme verificado anteriormente, o contribuinte manteve, durante todos os meses do ano-calendário de 2005, vultosa movimentação de recursos monetários em 17 (dezesete) contas correntes de sua titularidade no Banco do Brasil S/A e em mais uma conta corrente mantida no Banco Itaubank S/A, cujos valores creditados nessas contas correntes bancárias (R\$ 6.967.269,82, provenientes das contas correntes mantidas no Banco do Brasil e R\$ 613.479,03, provenientes da conta corrente mantida no Banco Itaubank) não foram objetos de nenhum registro contábil em seu livro Diário n.º 02, registrado na Junta Comercial do Paraná em 21/03/2006, fls. 121 a 149, nem em seu livro Razão n.º 02, fls. 81 a 120, apresentados pela empresa em resposta ao item 6 do Termo de Início de Fiscalização.

Para se ter uma idéia do volume destes recursos financeiros mantidos à margem de sua escrituração contábil, basta observar a cópia do “BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM 31/12/2005”, que demonstra como única rubrica que integra o ATIVO da empresa a rubrica “CAIXA”, cujo saldo nesta data era de R\$ 102,21. Também é de se observar que, como receita bruta advinda de sua atividade de prestação de serviços durante todo o ano-calendário de 2005, a contabilidade do contribuinte consigna em sua “DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31/12/2005” somente o valor de R\$ 30.150,00, o qual representa a ínfima percentagem de 0,43% (quarenta e três centésimos por cento) do total dos recursos creditados e movimentados em suas 18 (dezoito) contas correntes bancárias mantidas à margem de sua escrituração contábil.

(...)

Observe-se também que, além dos valores escriturados estarem bastante inferiores à receita efetivamente auferida pela empresa nos meses de janeiro a julho do ano-calendário de 2005, nenhum valor foi escriturado pela empresa a título de receita advinda da prestação de serviços realizados nos meses de agosto a dezembro de 2005. Este fato também poderá ser observado pelo exame da Ficha 14A - Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido e Ficha 18A - Cálculo da Contribuição social sobre o Lucro Líquido, que integram a DIPJ, relativa ao ano-calendário de 2005, fls. 1450 a 1453, bem como os DACON originalmente entregues, fls. 1457 a 1464, que demonstram a prática reiterada ao longo do ano-calendário de 2005, da obtenção de receitas mantidas à margem de sua escrituração comercial e fiscal.

(...)

Torna-se, pois, evidente que o contribuinte tinha plena consciência da existência dessas obrigações tributárias principais, que ele próprio as espelha em seus registros contábeis retificados, exibidos ao fisco por meio do livro intitulado “DIÁRIO 03”, após intimação. Seria bom também frisar que a apresentação de tais registros retificados também não descaracteriza ou atenua a conduta ilegal da fiscalizada: ao contrário, os mencionados assentamentos retificados (não registrados em Órgão competente), são provas documentais de que existe falta de registro contábil de parcela expressiva da receita

bruta de vendas de serviços (proporcionando a redução dos tributos efetivamente devidos, não declarados e nem escriturados), materializadas nos valores de parte dos depósitos efetuados pelos tomadores desses serviços em contas correntes bancárias mantidas pela empresa e que não constavam dos assentamentos contábeis originalmente assentados no livro Diário n.º 02, registrado na Junta Comercial do Paraná em 21/03/2006.

Há que se concordar com a autoridade fiscal.

Aqui não se está perante uma simples autuação com base em presunção legal de omissão de receitas, de modo a atrair a aplicação das Súmula CARF n.º 14 e 25.

A Recorrente, que admitiu, no curso do procedimento fiscal, o auferimento de receitas da ordem de R\$ 1.163.126,12, havia reconhecido em seus registros contábeis o ínfimo valor de R\$ 30.150,00. No mesmo sentido, reiteradamente, omitiu as receitas auferidas nas declarações apresentadas ao Fisco.

Não é o caso de se aplicar a multa de ofício no percentual de 75%, pois não se trata de uma mera ausência de recolhimento. A par disso, não há que se invocar o art. 112 do CTN, pois não há qualquer dúvida pairando sobre a omissão perpetrada pela Recorrente.

O dolo e as condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, ficam evidenciadas na multiplicidade de práticas adotadas pela Recorrente no intuito de ocultar e modificar as características dos fatos geradores perante a autoridade fiscal.

Por fim, quanto à alegação acerca da inconstitucionalidade da referida multa, por violação ao princípio constitucional da vedação de confisco, cabe tão-somente invocar a Súmula CARF n.º 2, que reconhece a impossibilidade do exame de constitucionalidade ser realizado no âmbito do julgamento administrativo:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

E, ainda, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

## **5 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS**

Não havendo nenhum elemento de distinção, toda análise acima realizada deve ser aplicada aos lançamentos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), conforme, inclusive, detalhamento já realizado nas Tabelas 2 e 3 do item 4.1 deste Voto.

## **6 CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, quanto à parte conhecida, por REJEITAR AS PRELIMINARES DE NULIDADE, e por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para determinar a exoneração das parcelas relativas a meros repasses de valores, conforme discriminadas nas Tabelas constantes do item 4.1 deste Voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo