



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.729094/2016-39
ACÓRDÃO	1003-004.533 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNICA EDUCACIONAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. RECEITA DECORRENTE DA GESTÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS. SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO PRESTADOS POR OUTRA INSTITUIÇÃO POR MEIO DE ACORDO DE COOPERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal a instituição de educação que não preste os serviços para os quais foi instituída.

IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL. PAGAMENTO DE DESPESAS DE TERCEIROS. DESVIO DE PATRIMÔNIO.

A concessão, a título gratuito, de um imóvel da instituição de educação para residência de terceiros, bem como o pagamento de despesas de terceiros, configuram distribuição de parcela do patrimônio da instituição e viola os requisitos para gozo da imunidade, nos termos do art. 14, I, do CTN.

ISENÇÃO. PROUNI. LUCROS E RECEITAS DECORRENTES DE ATIVIDADES DISTINTAS DAS EDUCACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do §1º do art. 8º da Lei nº 11.096/2005, a isenção em recai sobre o lucro e a receita decorrentes da realização de atividades de ensino superior. Sobre lucros e receitas advindos de outras atividades, entretanto, não há previsão de isenção na Lei nº 11.096/2005. Tanto é assim que a isenção é concedida na proporção das bolsas, de forma que, se a instituição não concede as bolsas, igualmente não faz jus à isenção.

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO. EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA. LUCRO ARBITRADO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. RECEITA DE TERCEIRO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não procede a alegação de que a receita bruta utilizada na apuração do lucro arbitrado pertencia a terceiro, quando o contribuinte reconhece, na contabilidade e nos contratos firmados com terceiros, tais valores como receita própria.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

Nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento tributário é ato privativo da autoridade administrativa que, dentre outros, engloba a identificação do sujeito passivo. De acordo com o art. 121 do CTN, por sua vez, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser o contribuinte ou o responsável. Portanto, não restam dúvidas de que, nos termos da legislação, a atribuição de responsabilidade tributária no lançamento cabe à autoridade administrativa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE FRAUDE. MANUTENÇÃO.

Comprovado que o contribuinte, ao celebrar convênio com outra instituição na tentativa de burlar credores, ágio com intuito fraudulento, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ILEGALIDADE. CONFISCATORIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA LEI PELO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

O art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 estabelece que “[n]o 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”. No mesmo sentido é o art. 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006. Assim, não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou graduar multa sob os fundamentos de confisco ou ilegalidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. NEXO CAUSAL. ATO PRATICADO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGIDA.

A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art.

135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais.

Para a atribuição de responsabilidade tributária com arrimo no art. 135, III, do CTN, é preciso que haja (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto – diversos da simples falta de recolhimento de tributo; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial aos recursos para afastar a responsabilidade tributária de Ruy Adriano Borges Muniz, Thiago Queiroz Borges Muniz e Ruy Gabriel Queiroz Borges Muniz e reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, calculados pela sistemática do lucro arbitrado, acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%, relativos ao ano-calendário 2012, em razão da suspensão da imunidade e isenções condicionadas e da isenção relativa ao PROUNI da Recorrente.

Constam dos autos, ainda, (i) o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/BSB Nº 89, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2016, que declarou suspensa a imunidade tributária da Recorrente, em relação ao ano-calendário 2012, em face do descumprimento do disposto no art. 14 do CTN (fl. 1456); e (ii) o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/BSB Nº 06, DE 19 DE JANEIRO DE 2017, que declarou suspensa a isenção dos tributos de que trata a Lei nº 11.096/2005 (PROUNI) da Recorrente a partir de 01.01.2012, em face do descumprimento do disposto no §2º do artigo 1º e *caput* do artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 456, de 2004 (fl. 1541).

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação ao ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/BSB Nº 89, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2016 (fls. 1480-1525), sustentando, em resumo, que (i) a Única Educacional (Única) é associação filantrópica sem fins lucrativos que atua na área da assistência social e educação; (ii) a Única é mantenedora de três Institutos de Educação: Faculdade Inforium de Tecnologia (FIT), Faculdades Integradas Promove de Brasília e Faculdade de Saúde de Ibiturina (FASI); (iii) em razão da crise no ensino que atravessa o Brasil há anos, o que é fato notório, a Impugnante assinou convênio com a SOEBRAS, de forma que atuam em cooperação para gerir e manter em funcionamento escolas de ensino básico e superior, sendo a SOEBRAS responsável pela parte educacional e a Única pela administração e gestão de ativos e recursos financeiros, sendo devidamente remunerada por isso; (iv) alega a fiscalização que a locação por parte da impugnante de imóvel localizado à Rua Dom João Pimenta, ng 921, Centro, em Montes Claros/MG, cujos locadores são o Sr. Ruy Adriano Borges Muniz e sua esposa Sra. Tânia Raquel de Queiroz Muniz, associados da Impugnante, configuraria uma remuneração indireta a estes, associados, logo, seria desvio de renda, no entanto, se trata de locação a valores de mercado – e o valor módico beneficia apenas a entidade beneficente - e, no imóvel são desenvolvidas atividades da Clínica de Especialidades Médicas CEMED das Faculdades Unidas do Norte de Minas, mantida pela entidade SOEBRAS em cooperação com a impugnante; (v) alega a Fiscalização, como comprovação de desvio de patrimônio e renda, a locação de imóvel para residência da Sra. Elaine Fagundes Silva, no entanto, a manutenção de contrato de aluguel para sua estadia em Brasília no ano de 2012 se configurou como despesa de habitação necessária à manutenção do Centro de Serviços Compartilhados, do qual esta era Diretora, eis que seria impraticável o pagamento de hospedagens em hotel semanalmente para o exercício de atividades não eventuais; (vi) imunidade tributária da Impugnante não pode ser restringida com fulcro na aplicação da Instrução Normativa SRF ng- 11 3/98, ato normativo que não tem o condão de estipular requisitos para fruição deste direito constitucional; (vii) o imóvel (SQS 312, Bloco I, ap. 405) em zona residencial de Brasília foi adquirido por ser um ótimo investimento para à impugnante e é utilizado por associados e diretores da entidade, notadamente aqueles que, em função dos diversos cursos mantidos pela Impugnante e pela SOEBRAS em Brasília, precisam estar frequentemente nesta cidade, reduzindo custos que teria com hospedagens; (viii) no que se refere à utilização de aeronaves pertencentes a fiscalizada em proveito próprio da família Muniz e em situações cuja relação com os objetivos institucionais não foi comprovado, as afirmações acerca de eventos ocorridos em 2014 (suposta utilização de aeronave em data de jogo da Copa do Mundo) não têm nenhuma relevância para o presente caso, em que são apurados exclusivamente os fatos ocorridos no ano de 2012, e não

restou evidenciado pela fiscalização nenhum desvio de patrimônio por parte da Impugnante em utilização de aeronave no ano em tela; (ix) apresentou os comprovantes da integralidade das despesas relacionadas pela Autoridade Fiscal e, em regime de estrita transparência, restou esclarecido, despesa por despesa, a sua finalidade e o vínculo com as atividades de manutenção dos centros de ensino; (x) a afirmação da Autoridade Fiscal de que a Impugnante financiou as atividades da SOEBRAS, e que não teria a finalidade seus objetivos sociais, é inverídica, já que as referidas despesas foram necessárias para o desenvolvimento de seus objetivos sociais sim, exercidos em cooperação com a SOEBRAS; (xi) no fundamento da decisão que determina a suspensão, diz claramente que FORMALMENTE A CONTABILIDADE DA IMPUGNANTE ESTÁ REGULAR, não havendo, pois, descumprimento do inciso III, do artigo 14, do CTN; (xii) a Autoridade Fiscal pauta suas alegações e seu inconformismo com a formalização do convênio para gestão de recursos financeiros entre a Impugnante e SOEBRAS, no entanto, a insatisfação pessoal do agente fiscal com o modelo de gestão adotado pelas entidades relacionadas não pode se traduzir na suposta confusão contábil e patrimonial, o que somente ocorreria em um cenário de inexistência das contas; e (xiii) não procede a alegação fiscal de que a ÚNICA não teria como seu maior propósito o educacional, o que demonstra apenas a desídia da fiscalização em apurar a real situação fática da Impugnante, que é hoje mantenedora de 3 (três) grandes Instituições de Ensino, informação que se encontra disponível no site do Ministério da Educação.

Igualmente apresentou impugnação ao ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/BSB Nº 06, DE 19 DE JANEIRO DE 2017 (fl. 1705-1716), alegando, ainda, que (i) como a prestação de serviço educacional para os alunos, inclusive os beneficiários de bolsas PROUNI, são feitos pela SOEBRAS, ela é que faz toda a contabilização das receitas, despesas e resultados referentes às atividades sobre as quais recai a isenção da Lei 11.096/2012, assim não há que se falar em ausência de apuração do Lucro de Exploração ou falta de demonstração dos elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção; e (ii) segundo dispõe o artigo 40, da Instrução Normativa SRF nº 456/2004, somente é motivo para a suspensão dessa isenção nos casos de a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária, o que definitivamente não ocorreu no caso.

Por fim, apresentou a Recorrente impugnação ao auto de infração (fl. 1777-1794), sustentando que (i) os tributos em exigência foram calculados sobre valores que não correspondem ao faturamento da Impugnante; (ii) as supostas receitas de mensalidade e FIES listadas não são da impugnante, mas sim da SOEBRAS, as quais estão devidamente contabilizadas por ela; (iii) a impugnante foi instituída a partir da SOEBRAS - Associação Educativa do Brasil, em atendimento ao disposto pela Medida Provisória 446 de 2008, que determinava, em seu artigo 35, que as entidades que atuassem em mais de uma das áreas especificadas no art. 1º da citada MP ficariam obrigadas a criar uma pessoa jurídica para cada uma das suas áreas de atuação; (iv) nessa atuação em cooperação, de forma a gerir e manter em funcionamento das escolas de ensino básico e superior, a SOEBRAS ficou responsável pela parte educacional e a Única pela administração e gestão de ativos e recursos financeiros, sendo devidamente remunerada por isso; (v) todos os contratos dos alunos são firmados com a SOEBRAS, mesmo os que a mantença

pertence à Impugnante, assim como todos os professores e funcionários relacionados aos cursos existentes são também vinculados à SOEBRAS; (vi) todas as receitas provenientes de mensalidades de educação pertencem à SOEBRAS, mesmo inicialmente entregues à Impugnante, sendo devidamente escriturado por ela; (vii) a impugnante, em cooperação, ficou responsável pela gestão de ativos, sendo remunerada pela SOEBRAS para tanto; (viii) como algumas manutenções foram transferidas para a Impugnante, durante a vigência da MP 446/2008, os recebimentos referentes ao FIES são entregues pelo Ministério da Educação à Impugnante, repassados em seguida para SOEBRAS, trata-se de receita da SOEBRAS, vez que é ela quem é responsável pelos cursos, sendo tudo por ele feito e custeado; (ix) impugnante não tem professores como empregados, ficando claro que essa prestação de serviços é da SOEBRAS, sendo dela a receita do FIES e mensalidades, lhe sendo sempre repassados esses valores; (x) na remota hipótese de não ser totalmente cancelado o lançamento e ser mantido algum imposto a ser recolhido, necessário abater bolsas concedidas SOEBRAS, vez que FEDERAL. para se fazer Justiça, faz-se do valor apurado, o valor das em razão do PROUNI pela parceira o serviço foi prestado à UNIÃO; (xi) o agente fiscal não traz junto com suas alegações PROVAS CONCRETAS que demonstre a fraude ou dolo da Impugnante, no intuito de sonegar ou subtrair tributos; e (xii) em momento algum foi provado que impugnante agiu com o intuito de impedir, retardar, excluir ou modificar as características essenciais do tributo.

Os responsáveis tributários, RUY ADRIANO BORGES MUNIZ, TANIA RAQUEL DE QUEIROZ MUNIZ, THIAGO QUEIROZ BORGES MUNIZ e RUY GABRIEL QUEIROZ BORGES MUNIZ igualmente apresentaram impugnação, alegando, em síntese, que (i) o agente público que lavrou o termo de responsabilização contra os Impugnantes carece de competência para tanto, vez que compete à Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão de representação judicial da União, o dever de imputar a responsabilidade solidária, com esteio nos fatos que se enquadrem nos artigos 128 a 138, do Código Tributário Nacional; (ii) os Impugnantes foram colocados como responsáveis solidários da suposta dívida apurada contra a empresa ÚNICA EDUCACIONAL LTDA, sob a simples alegação de que seriam administradores de fato da autuada e empresas de seu grupo econômico; (iii) tendo em vista essa separação entre a pessoa jurídica e a pessoas físicas dos seus sócios/associados, assim como a limitação da responsabilidade estipulada por Lei, somente em casos excepcionais é aceita a responsabilização dos sócios/associados em débitos da empresa, os quais não se aplicam no caso em tela; (iv) o agente fiscal em momento algum demonstrou a infração à lei praticada ESPECIFICADAMENTE por eles, capaz de responsabilizá-los solidariamente com as dívidas da empresa; (v) o cerne da argumentação para incluir os impugnantes como corresponsável é a existência de um grupo econômico entre a Autuada e a SOEBRAS, no entanto, essas empresas atuam em cooperação para o desenvolvimento de suas atividades, o que não caracteriza qualquer fraude, já que tudo está às claras e não traz qualquer prejuízo ao fisco.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou improcedentes as impugnações, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E DE ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS.

Instituição Educacional que desatenda os requisitos estabelecidos no art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) - não goza da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal e das isenções condicionadas ao cumprimento dos artigos supracitados.

ISENÇÃO PROUNI. CONDIÇÕES. SUSPENSÃO.

A ausência de escrituração segregada dos elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período, referentes às atividades sobre as quais recai a isenção, bem como a ausência da apuração do lucro da exploração, são suficientes para ensejar a suspensão da isenção devida ao PROUNI

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO. ESCRITURAÇÃO. LUCRO ARBITRADO.

O lucro será arbitrado quando a escrituração revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se no que couber aos litígios decorrentes, no caso relativo à CSLL, PIS/Pasep e COFINS, quanto à mesma matéria fática.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE APLICAÇÃO. Aplica-se a multa de ofício no percentual de 150% se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas na lei como caracterizadoras de infração qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, o contribuinte interpôs recurso voluntário, alegando, em resumo que (i) a ÚNICA foi instituída a partir da SOEBRAS - Associação Educativa do Brasil, conforme Ata de Assembleia anexada, em atendimento ao disposto pela Medida Provisória 446 de 2008, que determinava, em seu artigo 35, que as entidades que atuassem em mais de uma das áreas especificadas no art. 1º da citada MP ficariam obrigadas a criar uma pessoa jurídica para cada uma das suas áreas de atuação, com número próprio no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ; (ii) em razão disso, foi transferida para a Única a manutenção de três Institutos de Educação: Faculdade Inforium de Tecnologia (FIT), Faculdades Integradas Promove de Brasília e Faculdade de Saúde de Ibiturina (FASI); (iii) decidiu-se que todas as atividades educacionais permaneceriam com a SOEBRAS, mesmo das instituições que tinha transferido a manutenção para a Recorrente, atuando ela em cooperação com a SOEBRAS, de forma a gerir e manter em funcionamento das escolas de ensino básico e superior, sendo a SOEBRAS responsável pela parte educacional e a Única pela administração e gestão de ativos e recursos financeiros, sendo devidamente remunerada por isso; (iv) todos os contratos dos alunos são firmados com a SOEBRAS, mesmo os que a manutenção pertence à Recorrente, assim como todos os professores e funcionários relacionados aos cursos existentes são também vinculados à SOEBRAS, a Recorrente, em cooperação, ficou responsável pela gestão de ativos, sendo remunerada para tanto; (v) para que se possa aplicar a pena de suspensão de imunidade tributária, assegurada pelo artigo 150, VI, c, da CF, faz-se necessário que a fiscalização DEMONSTRE E COMPROVE que a entidade descumpriu alguns das condições trazidas pelo artigo 14 do CTN; (vi) a suspensão da imunidade é uma punição muito severa, pois além de não receber as mensalidades das bolsas concedidas, terá que pagar impostos, não podendo se fundamentar essa penalidade em apenas fatos e suposições como está sendo feito; (vii) nenhum dos fatos imputados pela autoridade fiscal podem ser considerados distribuição de patrimônio ou renda; (viii) com relação às despesas tidas por não necessárias, apresentou os comprovantes da integralidade das despesas relacionadas pela Autoridade Fiscal e esclareceu, despesa por despesa, a sua finalidade e o vínculo com as atividades de manutenção dos centros de ensino; (ix) afirmação da Autoridade Fiscal de que a Recorrente financiou as atividades da SOEBRAS, e que não teria a finalidade seus objetivos sociais, é inverídica; (x) as despesas foram necessárias para o desenvolvimento de seus objetivos sociais exercidos em cooperação com a SOEBRAS; (xi) a obrigação contida no inciso III do art. 14 do CTN é manter a escrituração revestidas das formalidades legais, fato que em momento algum foi questionado pela fiscalização, não sendo sua contabilidade em nenhum momento descaracterizada pela fiscalização; (xii) da análise da contabilidade da Recorrente a Autoridade Fiscal pode, facilmente, delimitar o fluxo de recursos em cada uma das contas, sendo identificados quais foram próprios e quais foram de terceiros; qual a receita obtida pela ÚNICA com a gestão dos recursos e qual o percentual desta receita se relacionada com as receitas operacionais, ou seja, a própria Autoridade Fiscal atesta a clareza e a exatidão da contabilidade da Recorrente, não havendo que se falar em confusão contábil e patrimonial; (xiii) não se sustenta a alegação de confusão patrimonial calçada no fato de que os serviços de gestão eram prestados pelo Centro de Serviços Compartilhados (CSC), afinal, a adoção de um Centro de Serviços Compartilhado se traduz na modernização da gestão, com vistas à

redução de gastos, à otimização de recursos e ao crescimento sustentável; (xiv) todas as despesas pagas pela Recorrente em nome da SOEBRAS tinham lastro em receitas da própria SOEBRAS, administradas pela Recorrente no âmbito do convênio firmado; (xv) afasta-se a alegação fiscal de que a ÚNICA não teria como seu maior propósito o educacional, o que demonstra apenas a desídia da fiscalização em apurar a real situação fática da Recorrente, que é hoje mantenedora de 3 (três) grandes Instituições de Ensino; (xvi) não há que se falar em ausência de apuração do Lucro de Exploração ou falta de demonstração dos elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção, já que, como explicado, a Recorrente atua em cooperação com a SOEBRAS, de forma a gerir e manter em funcionamento escolas de ensino básico e superior, sendo a SOEBRAS responsável pela parte educacional e a única pela administração e gestão de ativos e recursos financeiros, sendo devidamente remunerada por isso; (xvii) segundo dispõe o artigo 4º, da Instrução Normativa SRF nº 456/2004, somente é motivo para a suspensão dessa isenção nos casos de a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária, o que definitivamente não ocorreu no caso, NÃO SENDO SEQUER COGITADO NAS RAZÕES QUE MOTIVAM A EXCLUSÃO DA ISENÇÃO; (xviii) os tributos em exigência foram consulados sobre valores que não correspondem a faturamento da Recorrente; (xix) as supostas receitas de mensalidade e FIES listadas não são da Recorrente, mas sim da SOEBRAS, as quais estão devidamente contabilizadas por ela; (xx) todas as receitas provenientes de mensalidades de educação pertencem à SOEBRAS mesmo inicialmente entregues à Recorrente, sendo devidamente escriturado por ela; (xxi) Recorrente não tem professores como empregados, ficando claro que essa prestação de serviços é da SOEBRAS, sendo dela a receita do FIES e mensalidades, lhe sendo sempre repassados esses valores; (xxii) não são receitas da Recorrente os recebimentos da Secretaria de Estado da Educação. Trata-se de valores recebidos em razão de fornecimento de cursos técnicos feitos pela SOEBRAS e apenas recebidos inicialmente pela Recorrente, repassados a quem de direito em seguida; (xxiii) também foram colocados indevidamente como receitas da Recorrente alguns recebimentos de cartões de créditos (CIELO e Banco Bankpar S/A), mas que se referem a pagamentos de mensalidades de alunos, valores pertencentes à SOEBRAS, que é que presta o serviço e tem o contrato com aluno, descabendo exigir impostos da Recorrente sobre tal monta; (xxiv) na remota hipótese de não ser totalmente cancelado o lançamento e ser mantido algum imposto a ser recolhido, para se fazer Justiça, faz-se necessário abater do valor apurado, o valor das bolsas concedidas em razão do PROUNI pela parceira SOEBRAS, vez que o serviço foi prestado à UNIÃO FEDERAL; (xxv) ilegalidade e confiscatoriedade da multa aplicada; e (xxvi) o agente fiscal não traz junto com suas alegações PROVAS CONCRETAS que demonstre a fraude ou dolo da Recorrente, no intuito de sonegar ou subtrair tributos, o que seria o seu dever.

Os responsáveis tributários, RUY ADRIANO BORGES MUNIZ, TANIA RAQUEL DE QUEIROZ MUNIZ, THIAGO QUEIROZ BORGES MUNIZ e RUY GABRIEL QUEIROZ BORGES MUNIZ igualmente interpuseram recurso voluntário, alegando, em síntese, que (i) o agente público que lavrou o termo de responsabilização contra os Recorrente carece de competência para tanto, vez que compete à Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão de representação judicial da União, o

dever de imputar a responsabilidade solidária, com esteio nos fatos que se enquadrem nos artigos 128 a 138, do Código Tributário Nacional; (ii) os Recorrentes foram colocados como responsáveis solidários da suposta dívida apurada contra a empresa ÚNICA EDUCACIONAL LTDA, sob a simples alegação de que seriam administradores de fato da autuada e empresas de seu grupo econômico; (iii) tendo em vista essa separação entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas dos seus sócios/associados, assim como a limitação da responsabilidade estipulada por Lei, somente em casos excepcionais é aceita a responsabilização dos sócios/associados em débitos da empresa, os quais não se aplicam no caso em tela; (iv) o agente fiscal em momento algum demonstrou a infração à lei praticada ESPECIFICADAMENTE por eles, capaz de responsabilizá-los solidariamente com as dívidas da empresa; (v) o cerne da argumentação para incluir os Recorrentes como corresponsável é a existência de um grupo econômico entre a autuada e a SOEBRAS, no entanto, essas empresas atuam em cooperação para o desenvolvimento de suas atividades, o que não caracteriza qualquer fraude, já que tudo está às claras e não traz qualquer prejuízo ao fisco.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

ÚNICA EDUCACIONAL LTDA foi intimada por carta com aviso de recebimento em 09.04.2018 (fl. 1906). Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recurso voluntário interposto em 08.05.2018.

Os responsáveis tributários, RUY ADRIANO BORGES MUNIZ, TANIA RAQUEL DE QUEIROZ MUNIZ, THIAGO QUEIROZ BORGES MUNIZ e RUY GABRIEL QUEIROZ BORGES MUNIZ foram intimados por carta com aviso de recebimento em 11.04.2018 (quarta-feira, fl. 1907-1910) e interuseram o correspondente recurso voluntário em 09.05.2018 (quinta-feira), como se extrai do envelope de fls. 1993/1994 – o que é confirmado pelo fato de a solicitação de juntada de fl. 1978 ter sido registrada pela própria Receita Federal. Assim, igualmente tempestivo é o recurso voluntário dos responsáveis tributários.

Por fim, SOEBRAS – SOCIEDADE EDUCATIVA DO BRASIL LTDA, intimada, não interpôs recurso voluntário.

II – PRELIMINARES

RUY ADRIANO BORGES MUNIZ, TANIA RAQUEL DE QUEIROZ MUNIZ, THIAGO QUEIROZ BORGES MUNIZ e RUY GABRIEL QUEIROZ BORGES MUNIZ alegam, preliminarmente em seu recurso voluntário, que o agente público que lavrou o termo de responsabilização carece de competência para tanto, vez que compete à Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão de

representação judicial da União, o dever de imputar a responsabilidade solidária, com esteio nos fatos que se enquadrem nos artigos 128 a 138, do Código Tributário Nacional.

Tal alegação é manifestamente improcedente.

Nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento tributário é ato privativo da autoridade administrativa que, dentre outros, engloba a identificação do sujeito passivo. De acordo com o art. 121 do CTN, por sua vez, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser o contribuinte ou o responsável. Portanto, não restam dúvidas de que, nos termos da legislação, a atribuição de responsabilidade tributária no lançamento cabe à autoridade administrativa, no caso, a Receita Federal.

Sobre o tema, inclusive, já decidiu a 1ª Turma da CSRF do CARF, conforme abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO COMBINADA DOS ARTIGOS 121, 135 E 142 DO CTN. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A verificação de responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário e conseqüente imputação de tal responsabilidade através do Termo de Sujeição Passiva Solidária é ato próprio da autoridade lançadora que é o auditor da Receita Federal do Brasil (Acórdão nº 9101-003.969, j em 16.01.2019).

Diante do exposto, rejeito a preliminar de incompetência suscitada pelos responsáveis tributários.

III - MÉRITO

III.1 – Suspensão da imunidade

No presente caso, a suspensão da imunidade tributária da Recorrente decorreu dos seguintes fatos:

- Desvio de Patrimônio (infração aos incisos I e II do art. 14 do CTN e artigo 12, alínea "h" da IN SRF 113/98), caracterizado por (i) remuneração indireta, por meio de pagamentos de aluguéis pela fiscalizada, em favor de presidente e conselheira da associação; (ii) aquisição de imóvel (SQS 312, Bloco I, ap. 405) em zona residencial nobre de Brasília para moradia da família Muniz; (iii) utilização de aeronaves pertencentes a fiscalizada em proveito próprio da família Muniz e em situações cuja relação com os objetivos institucionais não foi comprovado.
- Despesas não necessárias (infração ao inciso II do art. 14 do CTN), caracterizadas por despesas de custeio das atividades do grupo SOEBRAS, valendo-se de um

contrato simulado de administração de ativos, que não possuem relação com seus objetivos institucionais.

- Confusão Contábil (infração ao inciso III do art. 14 do CTN), decorrente da constatação de que os livros contábeis da fiscalizada não asseguraram a exatidão de determinados registros, como despesas do grupo SOEBRAS que não possuem relação com seus objetivos institucionais, vultuosos repasses financeiros entre empresas do grupo, contabilização de receitas (Fies, cartão de ,crédito) e despesas (despesas e custos para realização do PEP e administração de ativos) em contas do ativo e 'passivo, tudo sob a tutela de um "contrato de gestão de ativos" que se mostrou fictício.

Além de rebater cada um desses fatos, como se verá adiante, a Recorrente sustenta que para que se possa aplicar a pena de suspensão de imunidade tributária, assegurada pelo artigo 150, VI, c, da CF, faz-se necessário que a fiscalização DEMONSTRE E COMPROVE que a entidade descumpriu alguns das condições trazidas pelo artigo 14 do CTN – fato que será analisado juntamente com os argumentos da Recorrente que busca combater os fatos que lhe foram imputados.

Alega, ainda, a Recorrente que a suspensão da imunidade é uma punição muito severa, pois além de não receber as mensalidades das bolsas concedidas, terá que pagar impostos, não podendo se fundamentar essa penalidade em apenas fatos e suposições, como está sendo feito. Os fundamentos da suspensão da imunidade – e a sua subsistência e suficiência – igualmente serão analisados a seguir, em conjunto com os argumentos de defesa da Recorrente.

No que se refere à suposta severidade da punição, cumpre destacar que a Autoridade Fiscal está adstrita, dentre outros, ao princípio da legalidade, devendo aplicar as consequências previstas na legislação. Assim, caso se constate que a Recorrida não preenche os requisitos para o gozo da imunidade, a consequência necessária é a sua suspensão, não tendo a Autoridade Administrativa qualquer discricionariedade sobre o tema.

Da mesma forma, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, “[n]o 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”. No mesmo sentido é o art. 95 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006. Assim, o julgador administrativo igualmente não pode deixar de aplicar a legislação, ainda que, eventualmente, suas previsões sejam demasiadamente severas.

Diante disso, rejeito a argumentação genérica da Recorrente com relação à suspensão da imunidade e passo a analisar cada um dos argumentos trazidos em seu recurso voluntário para combater os fatos apontados pela Autoridade Fiscal para justificar a suspensão da imunidade.

a) Desvio de patrimônio e confusão patrimonial entre a ÚNICA e a SOEBRAS

Ao suspender a imunidade e a isenção e lavrar os autos de infração subjacente, a Autoridade Fiscal constatou, dentre outros, que (i) 40% das receitas operacionais auferidas pela única no ano-calendário de 2012 decorrem da administração de ativos da SOEBRAS; (ii) as receitas provenientes da atividade-fim, isto é, a prestação de serviços educacionais, são, na verdade, executadas pela SOEBRAS. Confira-se:

29. Além de grande parte da receita declarada advir de administração dos ativos da SOEBRAS, as receitas provenientes da atividade-fim, ou seja, educacional, teriam sido, na realidade, executadas pela SOEBRAS. Conforme declarado pelo contribuinte nas intimações, os custos e despesas relacionados ao PEP — .Programa de Educação Profissionalizante, estão contabilizados na conta contábil 2.2.01.01 — Operações com Outras Instituições, no âmbito do convênio para Administração de Recursos Financeiros, celebrado entre as entidades. O contrato PEP foi cumprido pela SOEBRAS, em suas instalações e por profissionais contratados pela mesma. Os documentos apresentados (declaração de frequência e relação de alunos para pagamento) corroboram essa informação.

30. Instituições onde foi cumprido o contrato PEP, única atividade educacional registrada na contabilidade da fiscalizada: FACIC — Faculdade de Ciências Humanas de Curvelo (MG), Colégio Ceiva de Educação Infantil, Ensino Fundamental e Médio — Januária (MG), Centro Educacional Ímpar — Montes Claros (MG), e Colégio São Norberto — Montes Claros (MG). Estes estabelecimentos não fazem parte do rol de instituições mantidas pela ÚNICA EDUCACIONAL.

31. A conta contábil 2.2.01.01 — Operações com Outras Instituições, movimentou em 2012 R\$ 69.740.000,00, sendo que os maiores valores se referem a Apase e SOEBRAS. Já os valores movimentados nas contas 1.1.01.01 — Caixa Geral e 1.1.01.02 — Bancos Conta Movimento, foram da ordem de R\$ 30 milhões e R\$ 117 milhões respectivamente. Estas cifras contrastam fortemente com a receita de R\$ 2.321.444,84, declarada no período.

32. Há somente um empregado informado em GFIP no período fiscalizado, Sra. Ivonete Lima Ferreira, cargo Técnico em Administração. A ÚNICA EDUCACIONAL não mantém em seus registros, profissionais para desempenhar as atividades objeto de suas receitas contabilizadas (educacional e administração de ativos).

33. Muitas despesas se referem a dispêndios (passagens, hospedagem, alimentação) com pessoas denominadas "executivos", cujo vínculo formal com a fiscalizada não foi comprovado. Nas respostas à intimação são chamados de executivos da SOEBRAS, ou executivos do grupo.

34. Não existem lançamentos contábeis referentes a despesas e receitas com as instituições mantidas no período fiscalizado, ou seja, Faculdade Infórium de Tecnologia e Faculdades Integradas Promove de Brasília. Tudo estaria contabilizado, na conta 4.5.98 - "Receita de Administração de Ativos".

A Recorrente, em seu recurso voluntário, não nega tais fatos, mas explica que a ÚNICA foi instituída a partir da SOEBRAS e que as empresas possuem um convênio, por meio do qual as empresas atuam em cooperação, de forma que a SOEBRAS é responsável pela parte educacional e a ÚNICA pela administração e gestão de ativos e recursos financeiros, sendo devidamente remunerada por isso. E acrescenta que todos os contratos dos alunos são firmados com a SOEBRAS, mesmo que as entidades que prestam os serviços sejam mantidas pela Recorrente, assim como todos os professores e funcionários relacionados aos cursos existentes também são vinculados à SOEBRAS.

Esses fatos – que, frise-se, são incontroversos –, por si só, já seriam suficientes para a suspensão da imunidade da Recorrente. Isso porque, nos termos do inciso II do art. 14 do CTN, a imunidade das instituições de educação é condicionada, dentre outros, a aplicação integral, no país, dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais. E, por óbvio, se os serviços educacionais não são prestados pela Recorrente e se grande parte de sua receita provém da administração de recursos de outra instituição, a Recorrente não está aplicando seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Da mesma forma, o caput do art. 12 da Lei nº 9.532/1997, estabelece que “para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos”. Ora, a Recorrente certamente não foi instituída para gerir recursos financeiros de outra entidade, mas sim para prestar serviços de natureza educacional.

Assim, tendo em vista que a Recorrente não presta serviços educacionais, não pode ser considerada instituição de educação, para fins de gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal

Além disso, a Autoridade Fiscal constatou que houve desvio de patrimônio da ÚNICA, vez que, dentre outros, a Recorrente adquiriu imóvel em Brasília que servia de residência para o Sr. Ruy Gabriel Queiroz Borges Muniz, filho de Ruy Muniz e Tânia Raquel de Queiroz Muniz. Confira-se:

43. A ÚNICA EDUCACIONAL adquiriu um imóvel residencial em zona privilegiada da cidade de Brasília. Quando solicitada a justificativa para tal investimento, declarou que o imóvel se destina a hospedagem de executivos.

44. Entretanto, Ruy Gabriel Queiroz Borges Muniz, filho de Ruy Muniz e Tânia Raquel de Queiroz Muniz, é o morador do imóvel. Esta condição foi confirmada em depoimento. Também foi indicado em notas fiscais que seu endereço é SQS 312, Bloco I, Apto 405, Asa Sul — Brasília/DF. Entre as mercadorias adquiridas relacionadas nas NFe, há sofá-cama, estofados, sófá, fritadeira, mouse e cartucho de tinta, o que ratifica a informação em depoimento de que o imóvel estava sendo mobiliado por ele. Também há aquisição de peças de vestuário.

45. Em _cumprimento ao mandado de busca e apreensão, em. 09/09/2016, no apartamento acima identificado, constatamos:

45.1. no dia mencionado, Ruy Gabriel Queiroz Borges Muniz era o único ocupante do imóvel;

45.2. o apartamento é constituído de 2 suítes e 2 semi-suítes, hall, sala, sala de jantar, varanda gourmet, cozinha e dependência de serviço;

45.3. uma das suítes é ocupada por Ruy Gabriel, com seus objetos pessoais; -

45.4. outra suíte seria ocupada pelos seus pais, quando em Brasília, com roupas, documentos e objetos pessoais dos mesmos;

45.5. os demais quartos não continham quaisquer pertences que indicassem ocupação regular de outras pessoas.

46. Os fatos reforçam o entendimento de que o apartamento de RS 3 milhões adquirido em zona residencial nobre de Brasília pela ÚNICA EDUCACIONAL (entidade sem fins lucrativos) está sendo utilizado para moradia da família do Sr. Ruy Muniz.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente sustenta que o imóvel foi adquirido por ser um ótimo investimento e é utilizado por “associados e diretores da entidade, conforme atestado pela fiscalização, notadamente aqueles que, em função dos diversos cursos mantidos pela Recorrente e pela SOEBRAS em Brasília, precisam estar frequentemente nesta cidade”. E acrescenta que Ruy Muniz e Tânia Raquel de Queiroz Muniz eram residentes de Montes Claros/MG, à época.

No entanto, a Recorrente não foi capaz de justificar o fato de Ruy Gabriel Queiroz Borges Muniz, filho de Ruy Muniz e Tânia Raquel de Queiroz Muniz, ser o morador do imóvel. E a concessão, a título gratuito, de um imóvel para residência de terceiros configura distribuição de parcela do patrimônio da ÚNICA e viola os requisitos para gozo da imunidade, nos termos do art. 14, I, do CTN.

Diante disso, deve ser mantida a suspensão da imunidade.

b) Despesas incorridas pela ÚNICA

A Autoridade Fiscal constatou que a Recorrente incorreu em diversas despesas com passagens e viagens de pessoas não ligadas à ÚNICA. Confira-se:

53. Diversas despesas com hospedagem, passagens, e outras, foram justificadas como gastos com executivos da entidade e suas conveniadas.

54. Intimada a comprovar a utilização destas despesas na manutenção de seus objetivos institucionais, por meio do TIF nº 04, justificou despesas de passagens com Ruy Muniz, Thiago Muniz, Elaine Fagundes Silva e outros administradores da SOEBRAS, para participação em reuniões diversas em Brasília, Rio de Janeiro e

Montes Claros. Foram relatadas reuniões com diretores da Funorte, com profissionais no Centro de Serviços Compartilhados, com a Faculdade ICESP Promove, reuniões de trabalho junto às Faculdades Promove de BH e Kennedy. Nenhum dos passageiros possuem vínculo empregatício formal com a fiscalizada. Há associados da SOEBRAS, empregados da SOEBRAS e associados da ÚNICA EDUCACIONAL. As atividades relatadas não podem ser consideradas como essenciais para manutenção de seus objetivos sociais. Poderiam ser essenciais às atividades de outras empresas, como SOEBRAS e Funorte, mas não para a fiscalizada, apesar de ter suportado tais despesas.

55. Também há despesas de viagens com pessoas que não são ligadas ao grupo, como por exemplo passagens para auditores da Soltz e Matoso Auditores Associados, para investidor que , demonstrou interesse em ajudar na recuperação de escolas no Rio de Janeiro, consultores da área de comunicação social, programador de sistema, entre outros. Mais uma vez não há como relacionar estes eventos aos objetivos estatutários da ÚNICA EDUCACIONAL.

56. Outros passageiros cujas viagens foram desembolsadas pela fiscalizada: Hellom Lopes ' Araújo, Marilda Marley Silva, Paulo Márcio Santos, Diego Henrique Soares, Ana Angélica Gonçalves Paiva, Claudio Amorim dos Santos, Alexandre Amaral de Lima Leal, Natanael Atilas.

57. As despesas de hospedagem seriam para executivos da SOEBRAS nas cidades em que são mantidas unidades de ensino superior e as despesas com alimentação, seriam para refeições de colaboradores e professores da Faculdade ICESP. Novamente a fiscalizada arcou com gastos de outras instituições.

A Recorrente, por sua vez, alega que apresentou os comprovantes da integralidade das despesas relacionadas pela Autoridade Fiscal e esclareceu, despesa por despesa, a sua finalidade e o vínculo com as atividades de manutenção dos centros de ensino. No entanto, não aponta, em seu recurso, quais documentos seriam esses nem a justificativa para que incorresse em despesas em benefício de terceiros.

Afirma, ainda, que as despesas foram necessárias para o desenvolvimento de seus objetivos sociais exercidos em cooperação com a SOEBRAS. O tema foi analisado pela decisão recorrida, que assim se manifestou:

Em sua defesa, a fiscalizada admite que a maior parte das despesas contabilizadas se refere a dispêndios da SOEBRÁS, mas que seriam financiados por ela, no âmbito do convênio para gestão dos recursos financeiros.

Entretanto, como aponta a Fiscalização, foram contabilizados cerca de R\$ 2.200.000,00 na conta de despesas da Única Educacional e como receita de Administração de Ativos, o valor de R\$ 930.983,23, recursos insuficientes para o alegado financiamento.

Além disso, nesta conta de receita de Administração de Ativos, informou que estariam contabilizadas todas as despesas e receitas relativas ao movimento das

instituições mantidas, Faculdade Inforium de Tecnologia e Faculdades Integradas Promove de Brasília. Entretanto, destaca a Fiscalização que os lançamentos na conta 4.5.98 - “Receita de Administração de Ativos não são pormenorizados. Apesar de todo o movimento que esta conta representa, de acordo com as alegações da fiscalizada, esta registrou contabilmente apenas um lançamento mensal.

Sobre o Convênio de Administração de Ativos, a fiscalização demonstra que se trata de um artifício para dissimular a real função da fiscalizada, ou seja, alugar suas contas bancárias e seu CNPJ para a SOEBRAS, com o firme propósito de evitar execuções. A intenção de burlar os credores foi afirmado mais de uma vez nas declarações prestadas pela fiscalizada. E, em sua defesa, novamente admite a “parceria” entre a Única e a Soebras para fraude de execuções: (...)

Ora, não há profissionais vinculados à ÚNICA EDUCACIONAL para executar a suposta atividade de gerenciamento de ativos. A prestação ocorreria pelo chamado Centro de Serviços Compartilhados (CSC), cujos profissionais são registrados na SOEBRAS. Ou seja, é a própria SOEBRAS administrando seus ativos, e utilizando as contas bancárias, o nome e o CNPJ “limpos” da ÚNICA EDUCACIONAL.

Os registros contábeis, conforme Notificação Fiscal, também demonstram a finalidade primordial da fiscalizada. A conta contábil 2.2.01.01 – Operações com Outras Instituições, movimentou em 2012 R\$ 69.740.000,00, sendo que os maiores valores se referem a Apase e SOEBRAS. Já os valores movimentados nas contas 1.1.01.01 – Caixa Geral e 1.1.01.02 – Bancos Conta Movimento, foram da ordem de R\$ 30 milhões e R\$ 117 milhões respectivamente. Estas cifras contrastam fortemente com a receita de R\$ 2.321.444,84, declarada no período.

Portanto, a contabilidade da Recorrente, analisada pela Autoridade Fiscal e, posteriormente, pela DRJ, rechaça a afirmação de que despesas contabilizadas pela Recorrente, em verdade, eram custeadas pela SOEBRÁS. E tais fatos reforçam que, no período em análise, houve distribuição de parcela do patrimônio da ÚNICA, o que viola os requisitos para gozo da imunidade, nos termos do art. 14, I, do CTN.

Sustenta a Recorrente, ainda, que a ÚNICA e a SOEBRÁS dispunham de um Centro de Serviços Compartilhados (CSC), como forma de modernização da gestão, com vistas à redução de gastos, à otimização de recursos e ao crescimento sustentável. Essa alegação foi devidamente examinada pela decisão recorrida, que assim concluiu (fl. 1882/1883):

Acontece que muitos gastos, embora comprovados, não se coadunam com as atividades institucionais da fiscalizada, que é o caso dos pagamentos das despesas da Soebras. Assim, a regularidade formal da contabilidade não garante à entidade a fruição da imunidade ou de benefícios fiscais, mas sim a efetiva persecução e concretização dos objetivos delas, o que não ocorreu, conforme explanado acima.

Alega ainda que a adoção de um Centro de Serviços Compartilhados não evidenciaria a confusão patrimonial alegada pela fiscalização, e que sua regularidade foi atestada pela própria Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 23/2013.

Entretanto, expõe somente uma parte do que determina a referida Solução. Transcrevemos abaixo importante ditame desta norma:(...)

Portanto, as despesas comuns rateadas entre as empresas integrantes de um grupo econômico somente são dedutíveis caso restem atendidas condições, entre elas:

- 1) rateio realizado com base em critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- 2) critério de rateio em conformidade com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços;
- 3) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços e as empresas descentralizadas beneficiárias devem apropriar como despesa tão somente a parcela que lhes cabem de acordo com o critério de rateio;
- 4) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora como ressarcimento pelos demais integrantes do grupo econômico dos dispêndios que ela suportou com as atividades compartilhadas não constituem receita, mas simplesmente reembolso dos valores adiantados.

À vista do exposto acima, não se pode considerar os atos praticados em nome do convênio de administração de ativos como rateio, senão vejamos:

- foi contabilizado como receita;
- não há percentuais de rateio, haja vista o pagamento da totalidade de aluguéis, por exemplo;
- toda a folha de pagamento da fiscalizada foi suportada pela Soebrás. Também aqui não houve rateio.

Na verdade, conforme amplamente provado nos autos, não é a Única Educacional quem gerencia os ativos da Soebras, mas sim a própria detentora destes. Referido convênio confere à fiscalizada um aparente regular funcionamento. Basicamente, há circulação de bens e movimentação financeira, o que não atende aos requisitos caracterizadores de empresa, ou seja, atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços para o mercado.

Segundo a Fiscalização, o contribuinte foi intimado duas vezes para se manifestar sobre a contabilização das despesas e receitas das instituições mantidas. Informou que tudo estaria contabilizado na conta 4.5.98 - "Receita de Administração de Ativos". Conforme Notificação Fiscal, também foi intimado a prestar esclarecimentos sobre os profissionais que desempenhariam as atividades

declaradas pela fiscalizada, bem como aquelas relacionadas com seus objetivos institucionais, ou seja, educacional. Entretanto, toda a informação prestada para esclarecimentos sobre as atividades da fiscalizada, aponta para o convênio celebrado com a Soebras. Ou seja, conforme já exposto, todas as atividades da fiscalizada são desenvolvidas pela Soebras.

Pelo exposto, voto pela improcedência da Impugnação.

Ou seja, a existência de um Centro de Serviços Compartilhados (CSC), sem que haja, de fato, o rateio de despesas entre as instituições envolvidas, não tem o condão de afastar as constatações da Autoridade Fiscal de que a Recorrente incorreu em despesas em benefício de terceiros. Por todas essas razões, deve ser mantida a suspensão da imunidade ora em discussão.

III.2 – Suspensão da isenção

O processo em referência versa, ainda, sobre a suspensão da isenção tributária prevista na Lei nº 11.096/2005. Isso porque, de acordo com a Autoridade Fiscal, a Recorrente não demonstrou em sua contabilidade os elementos que comporiam os lançamentos referentes às atividades isentas e não apurou o lucro de exploração. Confira-se:

20. Conforme relatado, não demonstrou em sua contabilidade os elementos que comporiam os lançamentos referentes as atividades que recaem a isenção pretendida, bem como não apurou o lucro de exploração.

21. A legislação referente ao PROUNI não autoriza a contabilização das atividades que recaem a isenção em registros contábeis de outra empresa, no caso a Soebras, conforme declarado pela fiscalizada.

22. E mais, a alegação de que a receita da fiscalizada se resumiria a taxa de administração em razão de seus serviços .de administração e gestão de ativos e recursos financeiros da Soe.bras, reforçaria a necessidade' de segregar as receitas, custos, despesas e resultados das atividades incentivadas, haja vista a pretensão de conferir a tal convênio praticamente toda a atividade da fiscalizada, seja a educacional ou outras.

23. A IN/SRF/456/2004, definiu as regras para separação do lucro real em parte incentivada e parte sujeita à tributação pelo IRPJ e CSLL, com a utilização do chamado lucro de exploração, visto que Medida Provisória nº 213/2004, convertida na Lei nº 11.096/2005, estabeleceu que, em relação ao IRPJ e a CSLL, a isenção **recairá sobre o lucro decorrente da realização de atividades de -ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.**

24. No que diz respeito à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, o referido diploma legal estabelece que a isenção recairá sobre as receitas decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

25. É exigido ainda, que a entidade **demonstre, na contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção segregados • das demais atividades.**

26. Sendo assim, analisando a contabilidade e as informações prestadas relativas ao ano-calendário 2012, constatamos que a fiscalizada deixou de escriturar os fatos contábeis associados ao objeto da isenção de forma segregada dos demais, com clareza e exatidão, bem como ausência da apuração do lucro da exploração referente às atividades que são objeto da isenção. Ao agir assim, violou o disposto no *caput* do artigo 30, e no § 2º do artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 456, de 2004, vigente a época dos fatos geradores, fatos estes que ensejam a suspensão da isenção de tributos.

A Recorrente, por sua vez, não rebate diretamente a alegação de que deixou de contabilizar os fatos contábeis associados ao serviço de educação, mas reiterou que atua em cooperação com a SOEBRAS, de forma a gerir e manter em funcionamento escolas de ensino básico e superior, sendo a SOEBRAS responsável pela parte educacional e a única pela administração e gestão de ativos e recursos financeiros, sendo devidamente remunerada por isso.

Ora, nos termos do §1º do art. 8º da Lei nº 11.096/2005, a isenção em discussão recai sobre o lucro e receita decorrentes da realização de atividades de ensino superior. Confira-se:

Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão:

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 ; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

§ 1º A isenção de que trata o *caput* deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do *caput* deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do *caput* deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas.

Ocorre que, como afirmado pela própria Recorrente, seu lucro e sua receita não decorrem diretamente das atividades de ensino, mas, sim, da gestão de recursos da SOEBRAS e de serviços educacionais prestados por outras instituições. Sobre lucros e receitas advindos de outras atividades, entretanto, não há previsão de isenção na Lei nº 11.096/2005.

Ademais, a própria Recorrente afirma que as bolsas foram concedidas por outras instituições de educação. E do §3º do art. 8º da Lei nº 11.096/2005 extrai-se que a isenção é concedida na proporção das bolsas, de forma que, se a Recorrente não concede as bolsas, igualmente não faz jus à isenção.

Sobre o tema, sustenta a Recorrente, ainda, que segundo dispõe o artigo 4º, da Instrução Normativa SRF nº 456/2004, somente é motivo para a suspensão dessa isenção nos casos de a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária, o que definitivamente não ocorreu no caso, NÃO SENDO SEQUER COGITADO NAS RAZÕES QUE MOTIVAM A EXCLUSÃO DA ISENÇÃO. Ocorre que a Instrução Normativa SRF nº 456/2004 apenas regulamenta a Lei nº 11.096/2005 e da Lei nº 11.096/2005 é possível extrair que a isenção ora em discussão recai apenas sobre lucros e receitas decorrentes das atividades educacionais.

Diante do exposto, deve ser mantida a suspensão da isenção de que trata da Lei nº 11.096/2005.

III.3 – Tributos em exigência

Em razão da suspensão da imunidade e da isenção, exigem-se nos presentes autos IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, calculados pela sistemática do lucro arbitrado. Os fatos que deram ensejo ao lançamento são os mesmos que levaram à suspensão da imunidade e da isenção. E a base de cálculo do imposto de renda foi apurada a partir da receita bruta conhecida, como explicado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1597/1599):

44. Enfim, a contabilização de despesas com empresas do grupo SOEBRAS, a contabilização de receitas (Fies, cartão de crédito) e despesas (despesas e custos para realização do PEP e administração de ativos) em contas do ativo e passivo de modo genérico, os vultuosos repasses financeiros entre empresas, sob a tutela de um “contrato de gestão de ativos” que se mostrou fictício e cujos lançamentos contábeis não são pormenorizados, registrando contabilmente apenas um lançamento mensal, não constitui uma contabilidade que reproduza com exatidão a vida operacional da fiscalizada, contendo vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para determinar o Lucro Real. (...)

46. Sendo assim, o lucro do ano-calendário 2012 está sendo arbitrado com base no no art. 1º da Lei n. 9.430/1996, no inciso II - b) do art. 47 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e no inciso II do art. 530 do RIR/1999.

47. Para se apurar a base de cálculo do imposto de renda no período fiscalizado, foi efetuado o arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, ou

seja, no valor dos recebimentos a título do contrato com a Secretaria de Educação MG-PEP, dos repasses do FIES e dos pagamentos efetuados pelas administradoras de cartão de crédito. Os dados foram consolidados no Anexo único deste Termo.

48. As chamadas Receita de Administração de Ativos não foram consideradas para fins de lançamento, haja vista terem sido consideradas dissimuladas, conforme acima exposto. (...)

50. O percentual aplicado sobre a receita bruta para determinar o lucro arbitrado foi o de 38,4%, de acordo com os artigos 15 e 16 da Lei n' 9.249, de 26 de dezembro de 1995, visto que o objeto social da empresa, constante de seus atos constitutivos é o de prestação de serviços educacionais.

A Recorrente não discorda de que os valores dos recebimentos a título do contrato com a Secretaria de Educação MG-PEP, dos repasses do FIES e dos pagamentos efetuados pelas administradoras de cartão de crédito foram por ela recebidos. Mas explica que os serviços educacionais correlatos foram prestados pela SOEBRAS e, por isso, os valores foram posteriormente repassados à SOEBRAS. Essas alegações foram devidamente enfrentadas pela decisão recorrida, conforme abaixo:

A Impugnante contesta a inclusão das **receitas de mensalidades e FIES, dos recebimentos da Secretaria de Estado da Educação** e dos valores recebidos de **cartão de crédito** na base de cálculo dos tributos, alegando serem valores pertencentes à SOEBRAS, e não à fiscalizada, que só teria servido como intermediária. A Única Educacional seria responsável apenas pela gestão de ativos, sendo remunerada para tanto.

Primeiramente, há que se destacar que os valores referentes aos recebimentos da Secretaria de Estado da Educação foram considerados pela Impugnante como receitas próprias, e assim contabilizados (conta contábil 4.1.98), conforme se verifica no TVF, item 10, à fl. 1.584. Portanto, sua alegação não pode ser aceita.

Quanto às demais receitas, segundo a Fiscalização, em consulta ao Portal de Transparência do Governo Federal, no ano-calendário 2012 a ÚNICA EDUCACIONAL foi beneficiária do FIES – Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior, no valor de R\$ 1.587.604,84. Além disso, informam as administradoras de cartões de créditos, por meio da DECRED – Declaração de Operações com cartão de crédito, repasses à ÚNICA EDUCACIONAL na ordem de R\$ 2.621.833,95. Sobre a origem dessas operações de crédito, a Impugnante requereu prazo para apresentar documentos que dariam supedâneo à sua tese, mas nada trouxe aos autos.

Destaco ainda que os argumentos apresentados pelo Contribuinte sobre os repasses dos valores à SOEBRAS são os mesmos já aduzidos na Impugnação ao ADE Executivo DRF/BSB no 89, tendo a questão sido tratada em tópico específico deste voto, com a conclusão de que há confusão patrimonial, financeira e contábil entre as empresas do grupo, fato que foi um dos fundamentos para a suspensão da imunidade tributária da ÚNICA EDUCACIONAL.

Sobre o tema, transcrevo abaixo trechos esclarecedores da Notificação Fiscal (fl. 1.243) e do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.608): Notificação Fiscal

69. Em síntese, as razões para a suspensão da Imunidade tributária se fundamentaram nos seguintes fatos:

(...)

c) Constatação de que os livros contábeis da fiscalizada não asseguraram a exatidão de determinados registros, como despesas do grupo SOEBRAS que não possuem relação com seus objetivos institucionais, vultosos repasses financeiros entre empresas do grupo, contabilização de receitas (FIES, cartão de crédito) e despesas (despesas e custos para realização do PEP e administração de ativos) em contas do ativo e passivo, tudo sob a tutela de um “contrato de gestão de ativos” que se mostrou fictício.

Termo de Verificação Fiscal

76. O contribuinte, promoveu uma confusão contábil no ano-calendário 2012, de modo a impossibilitar a correta apuração do imposto devido.

77. Afirma que atua em cooperação com a empresa SOEBRAS, que seria a responsável pela parte educacional e a fiscalizada pela administração e gestão de ativos e recursos financeiros, sendo devidamente remunerada por isso.

78. Entretanto, apesar de afirmar que toda a prestação de serviços educacionais é executada pela SOEBRAS, ora a receita desta atividade é declarada na contabilidade da fiscalizada, como a receita com mensalidades, conta contábil 4.1, ora seria contabilizada na SOEBRAS (receita FIES, cartão de crédito), remunerando a Única por meio de convênio de gestão de ativos e recursos financeiros.

79. Referido convênio, conforme amplamente explanado nesta fiscalização, revelou-se um artifício contábil para dissimular a real função da fiscalizada, ou seja, alugar suas contas bancárias e seu CNPJ para a SOEBRAS, com o firme propósito de evitar execuções. A intenção de burlar os credores foi afirmado mais de uma vez nas declarações prestadas.

80. Por meio deste “convênio”, contabilmente a receita da fiscalizada é reduzida a um percentual firmado entre as partes, entretanto registra um montante significativo de despesas, que na sua maioria serviram para financiar as atividades da SOEBRAS e parceiras. Entre elas, aluguel de imóveis, propaganda e publicidade, passagens, serviços de terceiros, energia elétrica, alimentação, hospedagem.

Portanto, como visto, a Recorrente reconheceu tais receitas como próprias, seja em razão do seu registro contábil como tal, seja em virtude dos contratos com o FIES ou das informações relativas às operadoras de cartões de crédito. E, em razão da imprestabilidade de sua contabilidade, essas receitas foram consideradas pela Fiscalização na apuração do lucro arbitrado.

A existência de um contrato de cooperação com a SOEBRAS e a ausência de capacidade operacional da Recorrente para prestar os serviços educacionais relacionados a tais receitas não são, a meu ver, suficientes para afastar a sua tributação pela ÚNICA.

Sobre o tema, alega a Recorrente, ainda, que na remota hipótese de não ser totalmente cancelado o lançamento, faz-se necessário abater do valor apurado, o valor das bolsas concedidas em razão do PROUNI pela parceira SOEBRAS, vez que o serviço foi prestado à UNIÃO FEDERAL. Ora, se as bolsas foram concedidas pela SOEBRAS, não há que se falar em abatimento de tal montante das receitas da Recorrente.

Por tais razões, mantenho a exigência ora em discussão.

III.4 – Multa de ofício qualificada

A multa de ofício qualificada ora em discussão está prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, e, atualmente, incide no percentual de 100% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido. (art. 72 da Lei nº 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/64).

Portanto, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Nesse sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 1996

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE DOLOSO FRAUDULENTO.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos

definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964” (Acórdão nº . 9101-005.686, de 13.08.21)

Aplicando tais lições ao presente caso, tem-se que, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a qualificação da multa decorreu, dentre outros, da existência fraude caracterizada pela celebração de convênio entre a Recorrente e a SOEBRAS com objetivo de burlar credores. Confira-se:

76. O contribuinte, promoveu uma confusão contábil no ano-calendário 2012, de modo a impossibilitar a correta apuração do imposto devido.

77. Afirma que atua em cooperação com a empresa SOEBRAS, que seria a responsável pela parte educacional e a fiscalizada pela administração e gestão de ativos e recursos financeiros, sendo devidamente remunerada por isso.

78. Entretanto, apesar de afirmar que toda a prestação de serviços educacionais é executada pela SOEBRAS, ora a receita desta atividade é declarada na contabilidade da fiscalizada, como a receita com mensalidades, conta contábil 4.1, ora seria contabilizada na SOEBRAS (receita FIES, cartão de crédito), remunerando a Única por meio de convênio de gestão de ativos e recursos financeiros.

79. Referido convênio, conforme amplamente explanado nesta fiscalização, revelou-se um artifício contábil para dissimular a real função da fiscalizada, ou seja, alugar suas contas bancárias e seu CNPJ para a SOEBRAS, com o firme propósito de evitar execuções. A intenção de burlar os credores foi afirmado mais de uma vez nas declarações prestadas.

80. Por meio deste “convênio”, contabilmente a receita da fiscalizada é reduzida a um percentual firmado entre as partes, entretanto registra um montante significativo de despesas, que na sua maioria serviram para financiar as atividades da SOEBRAS e parceiras. Entre elas, aluguel de imóveis, propaganda e publicidade, passagens, serviços de terceiros, energia elétrica, alimentação, hospedagem.

81. Conforme anteriormente explanado, em 09/12/2016, em razão da análise dos documentos obtidos em inquérito civil, concluiu-se pela existência de fraude em torno do grupo econômico SOEBRAS, administrado pela família Muniz, e, por meio do Processo nº 0067317- 37.2016.4.01.3800 – 17ª Vara Federal, foi decretada a intervenção judicial da SOEBRAS, Única Educacional, Funorte e Fasi, suspensas as atividades da CAP-10, Apase e CTB, e indisponibilizados bens da família Muniz.

82. Diante da conduta de cunho doloso, pela prática de atos simulados em sua escrituração contábil e fiscal, resta claro que contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, com o objetivo de reduzir os montantes dos tributos devidos durante o ano base 2012. Portanto aplicamos a multa qualificada de 150% sobre os tributos apurados nos Autos de Infração (§ 1º do art. 44 da lei 9.430/96).

Diante de tais fatos, entendo que está caracterizada a hipótese de qualificação da multa de ofício nos presentes autos, o que foi devidamente comprovado pela Autoridade Fiscal.

Sustenta a Recorrente, ainda, a ilegalidade e a confiscatoriedade da multa aplicada. O art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 estabelece que “[n]o 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”. No mesmo sentido é o art. 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006. Assim, não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou graduar multa sob os fundamentos de confisco ou ilegalidade.

Nesse contexto, deve ser dado provimento parcial ao recurso voluntário apenas para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada para 100%.

III.5 – Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts. 128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”¹. O responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”².

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

E, para se determinar o alcance do art. 135 do CTN é preciso analisá-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Aliomar Baleeiro, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”³. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio; e (iii) a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando esse entendimento Luis Eduardo Schoueri⁴:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”.

³ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.

⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614.

Portanto, para a manutenção da responsabilidade tributária ora em análise, imputada com arrimo no art. 135, III, do CTN, é preciso que haja (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto – diversos da simples falta de recolhimento de tributo; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

Aplicando tais lições ao presente caso, tem-se que o Termo de Verificação Fiscal inicia o capítulo atinente a responsabilidade dos sócios expondo suas constatações acerca dos objetivos do convênio celebrado entre a Recorrente e a SOEBRAS e o propósito da existência da Recorrente, sem imputar tais fatos a qualquer dos responsáveis. Confira-se:

66. Conforme exposto neste relatório, restou comprovado que a administração de fato da fiscalizada e das empresas que compõem o grupo SOEBRAS recai sobre Ruy Muniz e seus familiares.

67. Sobre a responsabilidade tributária dos administradores das pessoas jurídicas, dispõe o inciso III do artigo 135, do Código Tributário Nacional que: (...)

68. A responsabilidade pessoal dos diretores, prevista no art. 135, inciso III, do CTN deve recair sobre os atos dolosos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

69. Se o sócio administrador e/ou mandatário deixa de cumprir a obrigação legal de manter a escrituração em perfeito estado e apoiada em documentação hábil, comete ato ilícito que enseja sua responsabilização nos moldes do art. 135 do CTN.

70. Durante a ação fiscal, verificamos várias irregularidades na escrituração da fiscalizada, já exposto neste relatório, entre elas a utilização de convênio que visa a transferência de rendas e blindagem do patrimônio da SOEBRAS e contrato de aluguel das contas bancárias da fiscalizada.

71. Concluímos que o propósito maior da existência da ÚNICA EDUCACIONAL não seria o educacional, mas formar uma estrutura para servir a SOEBRAS, outras empresas do grupo e aos seus administradores, além de alugar suas contas bancárias e seu CNPJ para a SOEBRAS, com o firme propósito de fraudar credores e evitar execuções.

72. Também, sob o véu da imunidade, foi distribuído ilicitamente patrimônio da fiscalizada para os membros da família Muniz, sendo este um dos motivos para a suspensão da imunidade tributária.

Adiante, o Termo de Verificação Fiscal supostamente individualiza os atos praticados por cada um dos responsáveis que justificam a atribuição de responsabilidade nos termos do art. 135, III, do CTN, considerando todos como “administradores de fato da ÚNICA EDUCACIONAL” e listando os supostos atos praticados por cada um.

No que se refere ao Recorrente RUY ADRIANO BORGES MUNIZ, o TVF assim dispõe:

73.1. Ruy Adriano Borges Muniz, CPF 464.189.546-53:

- Principal dirigente e criador do grupo SOEBRAS.
- Os presidentes e diretores da SOEBRAS e da única são seus familiares ou pessoas de sua confiança.
- Citado no Processo nº 0067317-37.2016.4.01.3800, no qual juiz federal concluiu pela existência de fraude em torno do grupo econômico SOEBRAS, administrado pela família Muniz, decretando indisponibilidade de seus bens.

É inegável que RUY ADRIANO BORGES MUNIZ é dirigente do grupo SOEBRAS – o que é, inclusive, afirmado por ele nos vídeos acostados aos autos. No entanto, a meu ver, não há nexo causal entre os atos a ele imputados pela Autoridade Fiscal – ser dirigente do grupo, ser familiar ou ter proximidade com presidentes e diretores da SOEBRAS e ser citado em ação judicial – e a obrigação tributária surgida nos presentes autos. Assim, afasto a responsabilidade tributária de RUY ADRIANO BORGES MUNIZ, vez que a Fiscalização não trouxe elementos suficientes para a responsabilização.

Com relação a TANIA RAQUEL DE QUEIROZ MUNIZ, o TVF assim dispõe:

73.2. Tânia Raquel de Queiroz Muniz, CPF 485.577.146-53:

- Esposa de Ruy Muniz.
- Presidente da ÚNICA EDUCACIONAL no ano-calendário 2012.
- Citada no Processo nº 0067317-37.2016.4.01.3800, no qual juiz federal concluiu pela existência de fraude em torno do grupo econômico SOEBRAS, administrado pela família Muniz, decretando indisponibilidade de seus bens

Ora, ser esposa de Ruy Muniz e ser citada em ação judicial não têm relação com a obrigação tributária surgida nos presentes autos. No entanto, TANIA RAQUEL DE QUEIROZ MUNIZ era presidente da Recorrente à época dos fatos e assinou, tanto pela ÚNICA como pela SOEBRAS o convênio por meio do qual se operou o desvio de patrimônio e a confusão patrimonial ora em discussão. Por isso, deve ser mantida a responsabilidade tributária de TANIA RAQUEL DE QUEIROZ MUNIZ.

No que se refere ao THIAGO QUEIROZ BORGES MUNIZ, o TVF estabelece:

73.3. Thiago Queiroz Borges Muniz, CPF 061.150.526-61

- Filho de Ruy Muniz e Tânia Raquel Muniz
- Apresenta-se como o administrador do grupo SOEBRAS
- Respondeu há várias intimações durante a ação fiscal.
- Citado no Processo nº 0067317-37.2016.4.01.3800, no qual juiz federal concluiu pela existência de fraude em torno do grupo econômico SOEBRAS, administrado pela família Muniz,

Entendo que ser filho de Ruy e Tânia, se apresentar como administrador do grupo SOEBRAS, responder a intimações e ser citado em ação judicial não têm relação com a obrigação tributária surgida nos presentes autos e, por essa razão, afasto a responsabilidade de THIAGO QUEIROZ BORGES MUNIZ, vez que a Fiscalização não trouxe elementos suficientes para a responsabilização.

Por fim, foi atribuída responsabilidade tributária a RUY GABRIEL QUEIROZ BORGES MUNIZ em razão do seguinte:

73.4. Ruy Gabriel Q Borges Muniz, CPF 061.153.126-71

- Filho de Ruy Muniz e Tânia Raquel Muniz
- Apresenta-se como Diretor Financeiro da SOEBRAS
- Morador do apartamento pertencente a ÚNICA EDUCACIONAL em Brasília
- Citado no Processo n' 0067317-37.2016.4.01.3800, no qual juiz federal concluiu pela existência de fraude em torno do grupo econômico SOEBRAS, administrado pela família Muniz, decretando indisponibilidade de seus bens.

Da mesma forma, ser filho de Ruy e Tânia, se apresentar como diretor financeiro da SOEBRAS, ser morador de apartamento pertencente à ÚNICA e ser citado em ação judicial não têm relação com a obrigação tributária surgida nos presentes autos e, por essa razão, afasto a responsabilidade de RUY GABRIEL QUEIROZ BORGES MUNIZ, mormente porque a Fiscalização não trouxe elementos suficientes para a responsabilização.

IV – CONCLUSÕES

Diante do exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO, afasto a preliminar e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a responsabilidade tributária de RUY ADRIANO BORGES MUNIZ, THIAGO QUEIROZ BORGES MUNIZ e RUY GABRIEL QUEIROZ BORGES MUNIZ e reduzir a multa de ofício qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic